

DIE STEUERUMGEHUNG

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte
durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche
Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt von
Rechtsanwalt Jürgen Riedel
aus Templin/Uckermark

1968

DIE STEUERUMGEHUNG

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte
durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche
Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt von

Rechtsanwalt Jürgen Riedel

aus Templin/Uckermark

1968



Erster Berichterstatter: Professor Dr. Klein

Zweiter Berichterstatter: Professor Dr. Scupin

Dekan: Professor Dr. Nörr

Tag der mündl. Prüfung: 12.7.1968

Die Steuerumgehung

	Seite
Literaturverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	XV
Teil I	
Begriffsbestimmung der Gesetzesumgehung, insbesondere der Steuerumgehung.	1
1. Abschnitt	
Der Begriff der Gesetzesumgehung	1
2. Abschnitt	
Der Rahmen der Gesetzesumgehung	4
3. Abschnitt	
Das Auftreten der Gesetzesumgehung im Steuerrecht	5
§ 1 Der Begriff der Steuerumgehung	8
§ 2 Das Verhältnis der Steuerumgehung zur Gesetzesumgehung	10
§ 3 Der Ursprung des Problems der Steuerumgehung	13
I. Der äußere Anlaß	13
II. Der innere Grund	15
§ 4 Die Abgrenzung der Steuerumgehung	15
I. Von der Steuervermeidung durch Verzicht auf den wirtschaftlichen Erfolg	16
II. Von der erlaubten Steuerersparung	16
III. Von der strafbaren Steuerhinterziehung	18
Teil II	
Die Verhinderung der Steuerumgehung	22
1. Abschnitt	
Verhinderung im Wege der Gesetzgebung	22
§ 1 Durch Wortlautverbesserungen	23

	Seite
§ 2 Durch Schaffung von Neben- und Ersatztatbeständen	25
§ 3 Durch Schaffung von Generalklauseln	27
2. Abschnitt	
Verhinderung im Wege der Gesetzesanwendung	28
§ 1 Die Verhinderungsmöglichkeiten	30
I. Die Abhängigkeit der Verhinderungsmöglichkeiten von der jeweils herrschenden Rechtsauffassung	30
A Der Einfluß des Positivismus	31
B Der Einfluß des Liberalismus	32
II. Die Behandlung von Umgehungsgeschäften als nach bürgerlichem Recht mangelhafte Geschäfte	34
A § 134 BGB	34
B § 138 BGB	35
C § 140 BGB	36
D § 242 BGB	37
E § 117 Absatz I BGB	39
F § 117 Absatz II BGB	40
III. Analogie als Verhinderungsmöglichkeit	41
IV. Auslegung als Verhinderungsmöglichkeit	44
A Die wirtschaftliche Betrachtungsweise	50
B Die typisierende Betrachtungsweise	55
C Die Auslegung gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes	58
V. Die Anwendung der steuerlichen Umgehungsbestimmungen	61
§ 2 Die Verwirklichung dieser Möglichkeiten	62
I. Vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung	62
A Durch das Reichsgericht	62
B Durch das Preußische Oberverwaltungsgericht	64
C Durch den Reichsfinanzhof	66
II. Nach Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung	68
A Bis zum Erlaß des Steueranpassungsgesetzes	68
1. Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts	69

	Seite
2. Die Nachteile der Legaldefinition des § 5 AO 1919 bzw. des § 10 AO 1931	74
3. Die Folgen dieser Nachteile	75
B Nach Erlass des Steueranpassungsgesetzes	76
1. Der Begriff "Mißbrauch"	77
2. Das Merkmal "angemessene Gestaltung"	78
3. Zur Erforderlichkeit der Umgehungsabsicht	88
4. Das Verhältnis des § 6 zu § 1 StAnpG, insbe- sondere zu § 1 Absatz III StAnpG	93
5. Die Folgen der Anwendung des § 6 StAnpG	99
6. Auswirkungen des Rechtsgedankens des § 6 StAnpG auf andere Rechtsgebiete	105

Teil III

Die Behandlung der häufigsten Umgehungsfälle durch die Gerichte, insbesondere durch den Bundesfinanzhof, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.	108
1. Abschnitt	
Fälle aus dem Einkommensteuerrecht	108
2. Abschnitt	
Fälle aus dem Körperschaftsteuerrecht	115
3. Abschnitt	
Fälle aus dem Erbschaftsteuerrecht	122
4. Abschnitt	
Fälle aus dem Grunderwerbsteuerrecht	126
Schlußbetrachtung	131

Literaturverzeichnis

- ADAM, Rudolf Steuerersparung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung. Eine steuerrechtliche Begriffsstudie. Dissertation, Köln 1936
- BÄHR, Otto Urteile des Reichsgerichts mit Besprechungen München und Leipzig 1883
- BARSKÉ, Kurt Reichsabgabenordnung – Band 4 der Buchreihe Finanz und Steuern 7. Auflage, Stuttgart 1965
- BECKENKAMP, Werner Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts und die Steuerpflicht Dissertation, Würzburg 1943
- BECKER, Enno Die Reichsabgabenordnung – Kommentar 7. Auflage, Berlin 1930
- Steuerrecht und Privatrecht in Deutsche Juristen-Zeitung 1934, Spalte 1105 ff
- BECKER-RIEWALD-KOCH Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen 9. Auflage, Band I, Köln-Berlin-Bonn-München 1963
- BÖHMER, Peter Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes Düsseldorf 1958
- BOPP, Gerhard Scheingeschäfte, Mißbräuchliche Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise in Felix: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Seite 132 ff, Stuttgart 1958
- BRÖNNER, Herbert Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschaft-

- terwechsels und der Umwandlungen
10. Auflage, Stuttgart 1962
- BÜHLER, Ottmar Steuerrecht - Grundriß in 2 Bänden
Band I Allgemeines Steuerrecht
1. Auflage, Berlin 1927
- BÜHLER-STRICKRODT Steuerrecht - Grundriß in 2 Bänden
Band I Allgemeines Steuerrecht
3. Auflage, Wiesbaden 1960
- DÄBRITZ, Eberhard Legale Steuerersparnisse nach § 6 Steueranpassungs-
gesetz
Dissertation, Erlangen 1949
- EBERT, Dieter Mißbrauchstatbestand und wirtschaftliche Betrachtungs-
weise im Steuerrecht
Gutachten in: Der Betriebs-Berater
1957 Seite 673 f
- ENDEMANN, Friedrich Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts
9. Auflage, 1. Band, Berlin 1903
- ENNECCERUS-KIPP-WOLFF Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts
Band I Allgemeiner Teil, bearbeitet von Nipperdey
15. Auflage 1. Halbband Tübingen 1959
2. Halbband Tübingen 1960
- ERLER, Friedrich Die Beurteilung von Tatbeständen nach nationalso-
zialistischer Weltanschauung
in: Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher
Beobachter 1936 Seite 13 ff
- FORSTHOFF, Ernst Lehrbuch des Verwaltungsrechts -
Band I Allgemeiner Teil

8. Auflage, München und Berlin 1961

FRIEDLAENDER, Kurt

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht
Der Grundsatz und seine Bedeutung in:
Neue Juristische Wochenschrift 1956 Seite 1049 ff

-

Die Grenzen wirtschaftlicher Betrachtungsweise im
Steuerrecht
in: Neue Juristische Wochenschrift 1956 Seite 1299 ff

FUCHS, Wilhelm

Steuerungumgehung - Eine rechtspolitische Untersuchung
auf der Grundlage einer allgemeinen Lehre vom Rechts-
betrug - Heft 20 der Rechtswissenschaftlichen Studien,
herausgegeben von Dr. Emil Ebering, Berlin 1923

GOLDHAMMER, Otto

Steuerhinterziehung durch Steuerungumgehung
Dissertation, Leipzig 1929

HARTUNG, Fritz

Steuerstrafrecht - Kommentar zu den Bestimmungen des
Dritten Teiles (Abschnitt I) der Reichsabgabenordnung
3. Auflage, Berlin und Frankfurt 1962

HARTZ

Die Auslegung von Steuergesetzen - Inhalt und Gren-
zen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Herne 1957

HARTZ-LENSKI-HAVER

Rechtsprechung und Verwaltung - Zur Nichtanwendung
von Entscheidungen des BFH durch die Finanzverwal-
tungsbehörden in: Der Betriebs-Berater 1955 Seite 517 ff

HEGELIN, Josef

Die Steuerungumgehung im schweizerischen Steuerrecht
Dissertation, Bern 1946

HENSEL, Albert

Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerungumgehung" Sonder-
druck aus der Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann
Seite 217 ff München und Leipzig 1923

- Steuerrecht 3. Auflage, Berlin 1933
- v. HIPPEL, Ernst Mechanisches und moralisches Rechtsdenken
Meisenheim am Glan 1959
- HÜBSCHMANN, Walter Die Rechtsprechung zu grundsätzlichen Umsatz-
steuerfragen in:
Umsatzsteuer-Rundschau 1954 Seite 1 ff
- HÜBSCHMANN-HEPP Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den
SPITALER-v. WALLIS- Nebengesetzen
LADEMANN-HARTUNG 1.-4. Auflage, Köln 1951/60
- HUECK, Alfred Kettenverträge in Recht der Arbeit
1953 Seite 85 ff
- KLEIN, Alfons Das Problem der Steuerumgehung und seine Behandlung
in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes
Dissertation, Göttingen 1948
- KLEIN, Friedrich Die Evasion Fiscale in der Bundesrepublik Deutschland
in Bulletin for International
Fiscal Documentation Vol. VI 1953 Seite 16 ff
- KRUSE, Heinrich Wilhelm Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandmäßige Besteue-
rung
in Felix: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht Seite 93 ff
Düsseldorf 1960
- KÜHN, Rolf Abgabenordnung - Kommentar
7. Auflage, Stuttgart 1963
- LANGE Die Steuerumgehung
in: Deutsche Steuer-Zeitung 1939 Seite 673 ff

- LANGHORST, Reinhard Steuerumgehungen durch gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen
Dissertation, Köln 1961
- LAULE Die Vorschrift des § 3 Abs. II Satz 2 KVStG und der Schutz von Ehe und Familie nach dem Grundgesetz (Art. 6 Abs. I GG) in Finanzrundschau 1964
Seite 195 ff
- LEDERMANN Die Gesetzesumgehung im römischen und bürgerlichen Recht
Dissertation, Breslau 1912
- LEHMANN, Heinrich Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches
12. Auflage, Berlin 1960
- LENSKI, Edgar Körperschaftsteuer – Band 7 der Buchreihe Finanz und Steuern
4. Auflage, Stuttgart 1960
- LINCKELMANN, Karl Die Sicherheitsübereignungen
in: Archiv für Bürgerliches Recht
7. Band Seite 209 ff, Berlin 1893
- LION, Max Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe – Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Gesetzesauslegung und -umgehung
in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
1927 Seite 132 ff
- LITTMANN, Eberhard Das Einkommensteuerrecht – Kommentar zum Einkommensteuergesetz
8. Auflage, Stuttgart 1966
- Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht.

- Eine Betrachtung zur steuerlichen Rechtsanwendung
in: Die Wirtschaftsprüfung 1951 Seite 78 ff
- LÖHLEIN, Roland Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten
in: Steuer und Wirtschaft Teil I 1948 Spalte 681 ff
- Zur Abgrenzung von Steuerumgehung und Steuerersparung
in: Steuer und Wirtschaft 1962 Spalte 385 ff
- MAASSEN, Ernst Steuerumgehung,
Dissertation, Kiel 1925
- MERK, Walther Reichsgericht und Steuerrecht
in: Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben
Festgabe der juristischen Fakultäten zum 50-jährigen
Bestehen des Reichsgerichts in 6 Bänden
IV. Band Seite 73 ff, Berlin und Leipzig 1929
- MROZEK-BOETHKE-
ARLT-PÜNDER Kommentar zur Reichsabgabenordnung
3. Auflage, Köln 1924
- NAUMANN, Herbert Die Steuerumgehungen und ihre Bekämpfung
Dissertation, Göttingen 1928
- NEES, Friedrich Steuerumgehung, § 5 Reichsabgabenordnung und das
bürgerliche Recht
Dissertation Gießen ohne Jahresangabe (1921/22)
- OSWALD Die Mißbrauchsvorschrift des § 6 StAnpG in der Sicht
der Rechtsprechung des BFH
in: Deutsches Steuerrecht 1966 Seite 464 ff
- OTT, Siegfried Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften
des StAnpG
in: Steuer und Wirtschaft Teil I 1935 Spalte 1133 ff

- PALANDT, Otto Bürgerliches Gesetzbuch - Kurzkomentar
22. Auflage, München und Berlin 1963
- PAULICK, Heinz Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung -
Sein Inhalt und seine Grenzen - in: Probleme des
Finanz- und Steuerrechts Festschrift für Ottmar Bühler,
herausgegeben von Armin Spitaler, Seite 121 ff
Köln 1954
- Steuereinsparung und Steuerumgehung
in: Steuerberater - Jahrbuch 1963/64 Seite 371 ff
- Protokolle der Kommission für die zweite Lesung des Entwurfs
des Bürgerlichen Gesetzbuches
Band I, Berlin 1897
- REEGER-STOLL Die Bundesabgabenordnung
2. Auflage, Wien 1962
- REHBEIN-REINCKE Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten
mit Erläuterungen
5. Auflage, 1. Band, Berlin 1894
- Reichsgerichtsrätekommentar Das Bürgerliche Gesetzbuch unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofs
11. Auflage, 1. Band, 1, Teil (§§ 1-240), Berlin 1959
- REINHARDT, Fritz Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung
in: Deutsche Steuer-Zeitung 1936 Seite 1291 ff
- RIEWALD, Alfred Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz -
Kommentar -
Zugleich 8. Auflage von Becker: Reichsabgabenordnung.

Teil I StAnpG und §§ 1-159 RAO, Berlin 1941

- SCHLUTIUS
- Der Mantelkauf mit Verlustabzug
in: GmbH-Rundschau, Rechtsspiegel der Wirtschaft
1964 Seite 129 ff
- SOERGEL-SIEBERT
- Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
I. Band Allgemeiner Teil, Stuttgart 1959
- SPITALER, Armin
- Die Auslegungsregeln des Steuerrechts
in: Steuerberater-Jahrbuch 1949 Seite 267 ff
-
- Entlastung der Finanzgerichtsbarkeit
in: Steuerberater-Jahrbuch 1955/56 Seite 483 ff
-
- Beiträge zur steuerrechtlichen Auslegungslehre
in: Steuerberater-Jahrbuch 1956/57 Seite 105 ff
-
- Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise
in: Steuerberater-Jahrbuch 1962/63 Seite 405 ff
-
- Die Reichweite der Mißbrauchsbestimmung in § 6 des
Steueranpassungsgesetzes - Anmerkung zu BFH, Urt.
vom 30.11.1955 - II 35/54 U
in: Der Betriebs-Berater 1956 Seite 164 ff
- STRUTZ, E.
- Rechtssicherheit und Rechtsschutz nach der Reichs-
abgabenordnung
in: Deutsche Steuer-Zeitung 1919-1920 Seite 217 ff
- THEIS, Jakob
- Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht
in: Der Betrieb 1957 Seite 706 ff
- THOMA, Gerhard
- Grundsätzliches zur Frage des Mißbrauchs von Formen
und Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht
in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts Festschrift

- für Ottmar Bühler, herausgegeben von Armin Spitaler
Seite 233 ff, Köln 1954
- TROEGER-MEYER Steuerstrafrecht I. Band Materielles Recht
3. Auflage, Stuttgart 1957
- VETSCH, Jakob Die Umgehung des Gesetzes (In fraudem legis agere)
Theorie, Rechtsprechung und Gesetzgebung - Ein Bei-
trag zur allgemeinen Rechtslehre, Zürich 1917
- WACKE, Gerhard Steuerrecht und Rechtsneubau, Berlin 1936
- Die Beurteilung von Tatbeständen - Ein neuer Grundbegriff?
in: Steuer und Wirtschaft Teil I 1936 Spalte 833 ff
- Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit. - Die drei
arten der Gleichmäßigkeit als Auflösung des gesetzli-
chen Tatbestandes
in: Steuer und Wirtschaft Teil I 1947 Spalte 21 ff
- WACKERNAGEL, Jacob Die Steuerumgehung und ihre Verhütung unter beson-
derer Berücksichtigung des schweizerischen Rechts.
Heft 26 der Basler Studien zur Rechtswissenschaft
Basel 1949
- WALDNER, Wolfgang Die Reichweite der Mißbrauchbestimmung in § 6 des
Steueranpassungsgesetzes Gutachten in: Der Betriebs-
Berater 1956 Seite 654 f
- v. WALLIS, Hugo Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht
in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts Festschrift
für Ottmar Bühler, herausgegeben von Armin Spitaler
Seite 249 ff, Köln 1954
- WEINSHEIMER, Willi Die Auslegung gegen den Wortlaut im Steuerrecht
Band 2 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht

der Universität zu Köln, Düsseldorf 1958

WELZEL, Hans

Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht

in: Neue Juristische Wochenschrift 1953 Seite 486 ff

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Orte
Abs.	Absatz
AbzG	Abzahlungsgesetz
ALR	Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BAO	Bundesabgabenordnung (österreichische)
BaWUVerwBl.	Baden-Württembergisches Verwaltungsblatt (Jahr, Seite)
BB	Betriebsberater (Jahr, Seite)
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen und Gutachten des BFH (Band, Seite)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt (Teil, Jahr, Seite)
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Band, Seite)
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
D	Digesten
desgl.	desgleichen
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DJZ	Deutsche Juristen-Zeitung (Jahr, Seite, Nummer der Entscheidung oder Jahr, Spalte)

DM	Deutsche Mark
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Jahr, Seite)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Jahr, Seite)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Jahr, Seite)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Jahr, Seite)
EheG	Ehegesetz
Einl.	Einleitung
EStG	Einkommensteuergesetz
Festschr.	Festschrift
ff	folgende
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau (Jahr, Seite)
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-Rdsch.	GmbH-Rundschau (Jahr, Seite)
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
HFR	Höchststrichterliche Finanz-Rechtsprechung (Jahr, Nummer)
HGB	Handelsgesetzbuch
JagdO	Jagdordnung
JW	Juristische Wochenschrift (Jahr, Seite)
KG	Kommanditgesellschaft
KGJ	Jahrbuch für Entscheidungen des Kammergerichts (Band, Seite)
KStDV	Körperschaftsteuereinführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz

KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Jahr, Seite)
Nr.	Nummer
NS-	national-sozialistisch-
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OFHE	Entscheidungen und Gutachten des OFH (Band, Seite)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLGE	Entscheidungen der Oberlandesgerichte (Band, Seite)
OVG	Oberverwaltungsgericht
Pr. OVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht, zugleich Sammlung der Entscheidungen des Pr. OVG (Band, Seite)
RAO	Reichsabgabenordnung
RdA	Recht der Arbeit (Jahr, Seite)
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen und Gutachten des RFH (Band, Seite)
RG	Reichsgericht
RGBI	Reichsgesetzblatt (Teil, Jahr, Seite)
RG RK	Kommentar, herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern
RGStr.	Entscheidungen des RG in Strafsachen (Band, Seite)
RGZ	Entscheidungen des RG in Zivilsachen (Band, Seite)
RM	Reichsmark
RStBl.	Reichssteuerblatt (Jahr, Seite)
S.	Seite
s.o.	siehe oben
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz

StbJb.	Steuerberaterjahrbuch (Jahr, Seite)
StGB	Strafgesetzbuch
StR	Steuerrecht
StW	Steuer und Wirtschaft (Jahr, Spalte oder Nummer der Entscheidung)
u.	und
UmsStG	Umsatzsteuergesetz
Urt.	Urteil
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau (Jahr, Seite)
v.	vom
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
WiGBI.	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes (Jahr, Seite)
Wpg.	Die Wirtschaftsprüfung (Jahr, Seite)
z.B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozeßordnung

Die Steuerumgehung

Teil I

Begriffsbestimmung der Gesetzesumgehung, insbesondere der Steuerumgehung

1. Abschnitt

Der Begriff der Gesetzesumgehung

Ein Gemeinwesen als Zusammenschluß von Individuen kann diesen Zusammenschluß nur aufrecht erhalten und sinnvoll gestalten, wenn es gewisse Spielregeln aufstellt, die die Beziehungen der einzelnen Individuen untereinander und zum Gemeinwesen als ganzem regeln. Ein solcher Zusammenschluß stellt selbst bereits eine derartige Regelung dar. Je enger der Zusammenschluß wird und je intensiver er gestaltet werden soll, desto umfassender muß diese Regelung sein, um ein reibungsloses Funktionieren des Zusammenschlusses zu gewährleisten. Als Gemeinwesen sei hier der Staat, als Spielregel das Gesetz zur weiteren Erörterung verwendet. Zweck der Gesetze ist die Regelung und damit die Festlegung bestimmter Beziehungen, Verhältnisse, Verkehrs- oder Lebenslagen. Die Gesetze haben also eine Ordnungsfunktion zu erfüllen. Um dieses Ziel zu erreichen, legt der Gesetzgeber den zu regelnden Situationen einen bestimmten Sachverhalt zugrunde und setzt damit für den Eintritt einer bestimmten Rechtsfolge ein bestimmtes Verhalten voraus. Dieser Sachverhalt und diese Voraussetzung sind nicht Selbstzweck, sie sind die Mittel, deren sich der Staat bedient, um die von ihm angestrebten Ziele zu erreichen. Diese Ziele können dabei durchaus im alleinigen unmittelbaren Interesse einzelner Bürger liegen, so daß sich ein Interesse des Staates nur mittelbar, etwa aus auf Grund des Zusammenschlusses übernommenen Schutzfunktionen ergibt.

Wenn der Gesetzgeber beispielsweise bei der Veräußerung eines Grundstückes bestimmte Formvorschriften (§ 313 BGB) beachtet wissen will, so will er letztlich damit nur erreichen, daß sich die Beteiligten der Tragweite ihres Handelns bewußt werden. Sie sollen gehalten werden, nicht vorschnell Verpflichtungen zu übernehmen, bevor sie sich deren Folgen überlegt haben. Es geht also nicht um die Form als solche, entscheidend ist der dahinterstehende Zweck. Das ist in diesem Falle der Schutz der Beteiligten vor unüberlegten, vor-eiligen Grundstückskäufen oder -verkäufen. Die Formvorschrift ist nur Mittel zum Zweck.

"Der Zweckgedanke ist das Wesen eines jeden Rechtssatzes." ¹⁾

Das Verlangen des Staates nach einem bestimmten Verhalten bedeutet dadurch, daß es andere Verhaltensweisen ganz ausschließen oder doch erschweren will, eine Beschränkung der dem einzelnen sonst sich bietenden Möglichkeiten zur Verwirklichung seiner Ziele. Der Gesetzgeber setzt für den Eintritt einer bestimmten Rechtsfolge ein bestimmtes Verhalten voraus. Ein bestimmter Weg führt also zu einem bestimmten Ziel. In der Regel ist dieser Weg aber nicht so in sich abgeschlossen, daß es nicht unterwegs noch verschiedene Zwischenziele gäbe, die selbst auch auf einem direkteren und daher kürzeren Weg hätten erreicht werden können. Hat nun der Gesetzgeber einen der zu einem solchen Zwischenziel führenden direkten Wege verbaut oder seine Benutzung erschwert, weil er verhindern will, daß dieses Zwischenziel erreicht wird, so kann auch ein anderer Weg benutzt werden, der ursprünglich für ein anderes, entfernter liegendes Ziel vorgesehen war. Wer diesen Weg einschlägt, erreicht sein Ziel, ohne die vom Gesetzgeber an dem anderen ursprünglich vorgesehenen Weg aufgestellten Schranken übersteigen zu müssen. So ist beispielsweise die Bildung von kartellartigen Zusammenschlüssen verboten, um im Interesse des Wettbewerbs Preisbindungen zu verhindern. Die Preisbindung kann auch durch formlose Absprachen erreicht werden.

Will der Gesetzgeber lediglich ein bestimmtes Verhalten verhindern, nicht aber den Eintritt einer bestimmten Rechtsfolge mißbilligen, so kann die Schranke überstiegen werden, es sind aber auch andere nicht gesperrte Wege vorhanden, die zum gleichen Ziel führen. Werden diese Wege benutzt, so wird dadurch die an dem ursprünglichen Weg aufgerichtete Schranke vermieden und umgangen. Diese Umgehung selbst ist wertneutral. Erst in Verbindung mit dem vom Gesetzgeber mit der Errichtung der Schranke beabsichtigten Zweck erfährt sie eine Wertung. Mißbilligt der Gesetzgeber die Erreichung des am Ende des versperrten Weges liegenden Zieles überhaupt, so erstreckt sich diese Mißbilligung nicht nur auf Versuche, die aufgestellten Schranken zu übersteigen, sondern auch auf die Umgehung der Schranken. Mißbilligt er dagegen lediglich die Benutzung eines bestimmten Weges, so ist mit der Vermeidung dieses Weges dem Wunsche des Gesetzgebers Genüge getan. Die

1) Vetsch, Gesetzesumgehung S. 8

Mißbilligung bezieht sich nicht auf die anderen möglichen Wege. Soweit sich die Mißbilligung seitens des Gesetzgebers auch auf die Umgehungen erstreckt, stellt die Benutzung dieser Umgehungswege ein "in fraudem legis agere" dar.

Durch das "in fraudem legis agere" wird der direkte Gesetzesverstoß, das "contra legem agere" vermieden. Zur Unterscheidung dieser beiden Handlungsweisen sei folgendes bemerkt. Ein Gesetz wird nicht lediglich von seinem Wortlaut bestimmt, wesentlich sind auch Sinn und Zweck eines jeden Rechtssatzes, die der Gesetzgeber ihm beigelegt hat. Eine Verletzung des Gesetzes liegt daher nicht nur dann vor, wenn gegen seinen Wortlaut verstoßen wird, sondern auch dann, wenn der Sinn und Zweck der Bestimmung mißachtet wird. Letzteres ist aber auch bei der Gesetzesumgehung der Fall. Insoweit sind daher Gesetzesumgehung und Gesetzesverstoß gleichzusetzen. Der Unterschied liegt in einem früheren Stadium, nämlich in dem Mittel, das zur Verletzung des Sinnes und Zweckes der gesetzlichen Bestimmung benutzt worden ist. Während beim Gesetzesverstoß eine vom Gesetzgeber errichtete Schranke überstiegen wird, also der Wortlaut des Gesetzes mißachtet wird, hält sich die Gesetzesumgehung an diesen Wortlaut und benutzt nur solche Wege, gegen deren Benutzung der Gesetzgeber an sich nichts einzuwenden hat. In dem einen Fall wird der Wortlaut mißachtet, im anderen wird er formell geachtet. Soweit in dieser Untersuchung von Gesetzesverstoß oder "contra legem agere" die Rede ist, soll damit dieser Fall gemeint sein, eine Verletzung des Sinnes und Zweckes eines Gesetzes also, die unter Mißachtung des Gesetzeswortlautes zustande gekommen ist. Vetsch ²⁾ definiert daher: "Umgehung des Gesetzes ist ein Vorgehen, das nicht direkt gegen eine gesetzliche Bestimmung verstößt, aber doch den Zweck einer solchen vereitelt." Ähnlich definiert Wacke ³⁾ die Gesetzesumgehung als ein Parteiverhalten, "das unter Benutzung an sich zulässiger rechtlicher Möglichkeiten einen Erfolg erzielt, der nach anderen Gesetzesvorschriften als unzulässig oder nur unter erschwerenden Bedingungen herbeiführbar angesehen wird." Es kommt also bei der Gesetzesumgehung darauf an, einen bestimmten Erfolg herbeizuführen und zu sichern, ohne dabei in Widerspruch zum Wortlaut, und zwar auch zum ausgelegten Wortlaut der Gesetzesbestimmung zu geraten. Nicht der Wortlaut, sondern Sinn

2) Vetsch, a.a.O. S. 12

3) Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau S. 92

und Zweck des Gesetzes werden verletzt.⁴⁾

2. Abschnitt

Der Rahmen der Gesetzesumgehung

Nur zwingende Rechtsnormen können umgangen werden. Die Umgehung einer Schranke setzt das Vorhandensein eben dieser Schranke voraus.

Streitig ist, ob alle zwingenden Rechtsnormen umgangen werden können oder ob das nur bei Verbotsgesetzen möglich ist. Endemann⁵⁾ vertrat die Auffassung, eine Umgehung könne nur bei Verboten vorkommen. Ein gesetzliches Gebot könne nur erfüllt oder nicht erfüllt werden; etwas drittes, wie Umgehung, gebe es hier nicht.⁶⁾ Diese Ansicht darf als widerlegt gelten. Es ist heute weitgehend anerkannt, daß Gesetzesumgehung bei allen zwingenden Rechtsnormen, also sowohl bei Verbotsgesetzen und Gebotsgesetzen als auch bei gewährenden Rechtssätzen möglich ist.⁷⁾

Auszugehen ist auch hierbei von der Feststellung, daß für jeden Rechtssatz, gleichgültig ob verbietend, gebietend oder gewährend, sein Zweck wesentlich ist. Dieser allein ist entscheidend, nicht die vom Gesetzgeber gewählte äußere Form. Maßgeblicher Inhalt eines Gebotsgesetzes ist das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel, das genau so zwingend herbeigeführt, wie bei Verbotsgesetzen das vom Gesetzgeber mißbilligte Ziel verhindert werden soll.⁸⁾ Durch ein Gebotsgesetz verlangt der Gesetzgeber die Erreichung eines bestimmten Zieles und schreibt den hierfür einzuschlagenden Weg genau vor. Das Vorschreiben eines bestimmten Weges enthält zwar die Mißbilligung aller anderen möglichen Wege, verbietet aber ihre Benutzung nicht ausdrücklich. Hieraus ergibt sich die Möglichkeit, auch Gebotsgesetze zu umgehen. Der Zweck solcher Gesetze wird vereitelt, indem man

4) Dabritz, Legale Steuerersparnisse, Diss. S. 14

5) Endemann, Lehrbuch S. 48

6) Endemann, a.a.O. S. 48, Anm. 16

7) Enneccerus-Nipperdey Teil I 2 § 190 III 2; Vetsch, a.a.O. S. 275; Maassen, Steuerumgehung, Diss. S. 28

8) Vgl. Nees, Steuerumgehung, Diss. S. 24; Maassen, a.a.O. S. 36

die Voraussetzungen, an die der Gesetzgeber sein Gebot geknüpft hat, ganz oder zum Teil vermeidet und durch ähnliche ersetzt.

Die Auffassung Endemanns und ihr folgend diejenige Linckelmanns beruhen darauf, daß sie den Begriff "Gebot" anders verstehen. Sie stellen nicht auf das beiden Gesetzesarten gemeinsame, auf den Gesetzeszweck ab, sondern gehen von dem Verbotsgesetz aus und fordern, daß bei einem Verbotsgesetz die Mißbilligung eines Verhältnisses normgesetzlich ausgesprochen wird.⁹⁾ Nur dann sei eine Umgehung, ein "agere in fraudem legis" möglich. Bei einem Gebotsgesetz dagegen tritt nach Meinung Linckelmanns¹⁰⁾ "dasjenige, was der Gesetzgeber mißbilligt, normgesetzlich nicht hervor, sondern bleibt gesetzgeberisches Motiv." Ein Versuch, ein Gebotsgesetz zu umgehen, "wäre ein fruchtloses Beginnen, ein Handeln mit untauglichen Mitteln, ein Rechtsgeschäft ohne rechtliche Wirkung."¹¹⁾ Bei dieser Auffassung bleibt aber unberücksichtigt, daß es der Gesetzgeber weitgehend in der Hand hat, ob er bestimmte Regelungen positiv oder negativ, durch Gebots- oder Verbotsgesetz treffen will. Um die Möglichkeit der Gesetzesumgehung nicht von der willkürlichen Fassung der Gesetze durch den Gesetzgeber abhängig zu machen, erscheint es auch vom Ergebnis her zweckmäßiger, bei den einzelnen Gesetzesarten nicht auf das trennende, sondern auf den gemeinsamen Kern, den Gesetzeszweck abzustellen. Es ist daher festzuhalten, daß bei einer Gesetzesumgehung der Zweck eines Gesetzes verletzt wird und daß für eine derartige Verletzung alle Arten von zwingenden Rechtssätzen in Betracht kommen können.

3. Abschnitt

Das Auftreten der Gesetzesumgehung im Steuerrecht

Die Gesetzesumgehung ist nicht etwa eine Erscheinung aus der neueren Rechtsentwicklung, sie ist vielmehr so alt wie das Gesetz selbst. Schon im römischen Recht findet sie Erwähnung

9) Vgl. Linckelmann, Sicherungsübereignungen S. 227

10) Linckelmann, a.a.O. S. 227

11) Linckelmann, a.a.O. S. 217

bei Paulus¹²⁾ und Ulpian¹³⁾. In neuerer Zeit tauchte das Problem der Gesetzesumgehung wieder auf bei der Frage der Zulässigkeit von Sicherungsübereignungen, bei Umgehungen des Börsengesetzes von 1896¹⁴⁾ und bei der Frage der Anerkennung der GmbH und Co. Diese Anerkennung erfolgte in zwei Etappen. Bereits im Jahre 1922 erkannte das Reichsgericht¹⁵⁾ genau zehn Jahre nach dem ersten Auftreten einer GmbH und Co im Jahre 1912 die zivilrechtliche Wirksamkeit einer solchen Gesellschaftsform an. Das RG hatte jedoch darauf hingewiesen, daß, wenn nur die gewählten Formen und Organisationen selbst nicht rechtswidrig seien, so böte doch "der § 5 RAO den Steuerbehörden die nötige Handhabe, um ungeachtet der gewählten Form die wahre wirtschaftliche Betätigung und deren Ergebnis im Sinne der Steuergesetze zu erfassen." ¹⁶⁾ ¹⁷⁾ Demzufolge hat der RFH¹⁸⁾ der GmbH und Co zunächst unter Hinweis auf § 5 RAO die steuerliche Anerkennung versagt. Die grundsätzliche Möglichkeit der steuerlichen Anerkennung hat der RFH erst in den Urteilen vom 30.5.1932-IA 427/30¹⁹⁾ und vom 18.2.1933-IA 422/30²⁰⁾ ausgesprochen. Doch erst der BFH hat im Urteil vom 16.9.1958-I 351/56 U²¹⁾ die GmbH und Co KG auch steuerlich als eine zulässige bürgerlich-rechtliche Form anerkannt, die als Personengesellschaft zu behandeln sei.

Gesetzesumgehungen sind nicht auf bestimmte Rechtsgebiete beschränkt. Eine ausdrücklich

12) Paulus D.I.3,29: Contra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet, in fraudem legis vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit.

13) Ulpianus D.I.3,30: Fraus enim legi fit, ubi, quod fieri noluit, fieri autem non vetuit, id fit.

14) RGBl 1896, 157 ff

15) RG Urt v. 4.7.1922-II B 2/22 in RGZ 105, 101 ff

16) RGZ 105, 101 ff (106)

17) Ein ähnlicher Hinweis findet sich im BVerfG Urt v. 24.1.1962-I BvL 32/57 in BVerfGE 13, 290 ff

18) RFH Urt v. 30.6.1922-II A 132/22-RFHE 10, 65 ff

19) StW 1932 Nr. 1183

20) RStBl 1933, 375

21) BFHE 67, 492 ff (494) = BStBl 1958 III S. 462 ff (463)

gegen die Gesetzesumgehung gerichtete Vorschrift²²⁾ fehlt zwar im Bürgerlichen Gesetzbuch, jedoch finden sich Anklänge daran in einigen Einzelbestimmungen, in denen Umgehungsgeschäfte in ihrer Wirkung dem umgangenen und vom Gesetzgeber mißbilligten Geschäft gleichgestellt werden.²³⁾ Im Arbeitsrecht sind die sogenannten Kettenverträge, eine Mehrzahl sich zeitlich aneinander reihender, jeweils zeitlich begrenzter Arbeitsverträge²⁴⁾, als Umgehung der Kündigungsschutzbestimmungen angesehen worden, sofern nicht wirtschaftliche oder soziale Gründe den Abschluß wiederholter Zeitverträge als sozial gerechtfertigt erscheinen ließen.

Im öffentlichen Recht traten Gesetzesumgehungen beispielsweise bei der Bildung von Eigenjagdbezirken gemäß § 4 der preußischen Jagdordnung von 1907²⁵⁾ auf, die das Preußische Oberverwaltungsgericht erstmalig im Urteil vom 22.2.1923-Ic 16/22²⁶⁾ auch als Gesetzesumgehungen bezeichnet hat. Das Gesetz gegen Mißbräuche bei der Eheschließung und der Annahme an Kindes Statt vom 23.11.1933²⁷⁾ sollte verhindern, daß die Nebenfolge der Eheschließung bzw. der Adoption, die Übertragung des Familiennamens, zum Hauptzweck erhoben wurde.

Auf dem weiten Gebiet des öffentlichen Rechts nimmt das Steuerrecht wegen seiner engen Beziehungen zum Privatrecht eine Sonderstellung ein. Aber nicht darauf beruht die besondere Bedeutung des Steuerrechts, sie ergibt sich vielmehr aus der Notwendigkeit der Steuererhebung für den Bestand des Staates. Daß auch das Steuerrecht sich mit dem Problem der Gesetzesumgehung auseinandersetzen muß, ist bereits am Beispiel der GmbH und Co ange-

22) Ein entsprechender Antrag lag der Kommission für die zweite Lesung vor, wurde jedoch zurückgezogen (Protokolle, 2. Lesung S. 122 f (123))

23) Vgl. z.B. §§ 656 Abs. II, 762 Abs. II und 2301 Abs. I BGB, § 75 d Satz 2 HGB und § 6 Abz. G.

24) Vgl. Hueck, Kettenverträge RdA 1953 S. 85 ff

25) Preußische Gesetzessammlung 1907 S. 207 ff

26) Pr OVG 78, 370 ff (372)

27) RGBI I 1933 S. 979 ff

deutet worden. Im folgenden soll nun das Problem der Gesetzesumgehung auf dem Gebiet des Steuerrechts näher untersucht werden.

§ 1 Der Begriff der Steuerumgehung

Ein Gemeinwesen kann auf die Dauer nur bestehen, wenn es zur Bestreitung seines Unterhaltes und zur Erfüllung der übernommenen oder ihm übertragenen Aufgaben die erforderlichen Geldmittel zur Verfügung hat. Öffentlich-rechtliche Gemeinwesen, insbesondere der Staat, beschaffen sich diese Geldmittel weitgehend dadurch, daß sie Steuern erheben. Es sind dies nach der Legaldefinition des § 1 AO einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und die zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Steuererhebung erfolgt also auf Grund von Steuergesetzen. Gemeinsam ist allen Steuergesetzen, daß sie den von ihnen Betroffenen eine bestimmte Geldleistungspflicht auferlegen.

Ziel der Steuergesetze ist es, die Geldleistungspflicht denjenigen aufzuerlegen, "deren wirtschaftliche Lage den Zugriff in die Privatvermögenssphäre zumutbar erscheinen läßt." ²⁸⁾ Diese Zielsetzung zeigt bereits eine wesentliche Eigenschaft der Steuergesetze; von der Besteuerung sollen bestimmte wirtschaftliche Lagen getroffen werden. Daraus ergibt sich für den Gesetzgeber die Schwierigkeit, diese wirtschaftlichen Vorgänge in einen gesetzlichen Tatbestand umzuformen. Obwohl das Wirtschaftsleben bei der Verwirklichung seiner Ziele weitgehend von den durch das bürgerliche Recht zur Verfügung gestellten Rechtsfiguren Gebrauch macht, so läßt es sich doch nicht immer auf eine ganz bestimmte Gestaltungsart zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges festlegen. Trotz dieser Schwierigkeiten knüpft der Gesetzgeber die Steuerpflicht nicht nur an wirtschaftliche Erscheinungen, sondern auch an den Gebrauch bestimmter Rechtsfiguren aus dem Privatrecht an. Letzteres gilt insbesondere für die Verkehrssteuern. Der Gesetzgeber geht von der Überlegung aus, daß zur Verwirklichung wirtschaftlicher Ziele im Laufe der Zeit bestimmte rechtliche Tatbestände als nächstliegend immer wieder verwirklicht werden. Das bedeutet, daß der wirtschaftliche

28) Hensel, Dogmatik S. 223

Erfolg, der die Steuerpflicht auslöst, sehr oft nur durch die Verwirklichung bestimmter rechtlicher Tatbestände erreicht wird.

Die Verpflichtung zur Steuerzahlung bedeutet für die Betroffenen eine Belastung, die im Wirtschaftsleben – besonders in Zeiten hohen Steuerdrucks – von erheblicher Bedeutung ist. So ist es erklärlich, daß der von der Steuer Betroffene versucht, diese Belastung zu senken oder ganz zu vermeiden. Die Versuche, der Steuerpflicht zu entgehen oder sie doch möglichst niedrig zu halten, sind daher so alt wie die Steuergesetze selbst. Begünstigt werden diese Versuche durch die oft nur sehr unbestimmt gehaltene und häufig unvollständige Fassung der Steuergesetze²⁹⁾ und durch das Bestreben des Gesetzgebers, sich jeweils den nach seiner Auffassung zur Verwirklichung des erstrebten wirtschaftlichen Erfolges am besten geeigneten rechtlichen Tatbestand als für die Besteuerung maßgeblichen Tatbestand herauszusuchen. Bei der Vielzahl der Möglichkeiten, die das Privatrecht dem Wirtschaftsleben zur Erfüllung seiner Vorhaben bietet, fällt es nicht schwer, den gewünschten Erfolg auch durch die Verwirklichung eines anderen rechtlichen Tatbestandes, als durch den vom Steuergesetzgeber für üblich gehaltenen zu erreichen. Bei dieser Handlungsweise wird der vom Gesetzgeber aufgestellte Steuertatbestand vermieden, das Steuergesetz wird umgangen, der wirtschaftliche Erfolg aber gleichwohl herbeigeführt. Den Begriff "Steuerumgehung" hat Hensel³⁰⁾ demzufolge definiert als "die Erreichung einer bestimmten wirtschaftlichen Lage, unter Vermeidung des rechtlichen Tatbestandes, welchen der Gesetzgeber hierfür als üblich im Verkehrsleben angesehen und daher zur Voraussetzung der Entstehung des Steueranspruchs erhoben hat." Wesentlicher Punkt der Steuerumgehung ist also das Merkmal der "Tatbestandsvermeidung" oder positiv ausgedrückt, es wird ein Sachverhalt geschaffen, auf den der gesetzliche Tatbestand zwar nicht paßt, der aber dennoch den nämlichen wirtschaftlichen Erfolg garantiert. Der Zweck des Steuergesetzes, diesen wirtschaftlichen Erfolg zu besteuern, wird vereitelt, indem nicht der Steuertatbestand, an dessen Verwirklichung die Entstehung der Steuerschuld geknüpft ist, verwirklicht wird, sondern ein anderer, durch dessen Verwirklichung keine Steuerschuld entsteht.

29) Klein, Friedrich, Die Evasion Fiscale in Bulletin for Int. Fiscal Documentation. Vol VI 1953, S. 16 ff (17)

30) Hensel, Dogmatik S. 225

Hierher gehört auch der scheinbar entgegengesetzte Fall, daß der Tatbestand einer Vergünstigungsvorschrift oder einer Befreiungsvorschrift verwirklicht wird, um in den Genuß der damit verbundenen Steuervorteile zu gelangen. Bei diesen Vorschriften handelt es sich um Sonderbestimmungen, die nur für jeweils genau umgrenzte Steuerpflichtige gelten sollen. Als Beispiele für Vergünstigungsvorschriften seien nur erwähnt die §§ 7a, 7b, 7c, 7e und 10a EStG sowie § 9 GrEStG. Als Befreiungsvorschriften seien erwähnt die §§ 3, 3a, 3b EStG, § 4 GrEStG sowie § 4 KStG. Der Gesetzgeber hat für die Berechtigten dieser Ausnahmevorschriften die Vermeidung der von ihm gesetzten Regeltatbestände ausdrücklich vorgesehen.³¹⁾

§ 2 Das Verhältnis der Steuerumgehung zur Gesetzesumgehung

Wie sich bereits aus dem Aufbau der bisherigen Untersuchungen ergibt, handelt es sich bei der Steuerumgehung um ein Teilgebiet der Gesetzesumgehung, nämlich um die Umgehung von Steuergesetzen. Einige Besonderheiten auf diesem Gebiet machen es erforderlich, näher darauf einzugehen, zumal diese Besonderheiten dazu geführt haben, daß teilweise die Zusammengehörigkeit von Steuerumgehung und Gesetzesumgehung verneint worden ist.

Die Steuergesetze lassen die Steuerschuld entstehen entweder durch die Verwirklichung eines wirtschaftlichen Sachverhaltes oder aber durch den Gebrauch bestimmter Rechtsfiguren des bürgerlichen Rechts, der einen wirtschaftlichen Erfolg zur Folge hat. Auch bei der Verwirklichung wirtschaftlicher Sachverhalte werden vorher häufig bürgerlich-rechtliche Rechtsformen³²⁾ gebraucht. Diese Anknüpfung an das Zivilrecht macht sich die Steuerumgehung durch Vermeidung des vom Steuergesetzgeber für üblich gehaltenen Tatbestandes zunutze. Bei der Charakterisierung der Steuerumgehung wird also die Handlung in den Vordergrund gestellt. Die Besteuerung dieser Handlungsweise ist in der Regel jedoch nicht der Zweck

31) Hensel, Dogmatik S. 225; Klein, Friedrich, a.a.O. S. 18

32) Z.B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Verkauf von Waren, Umsatz durch Verkauf usw.

der Steuergesetze, ³³⁾ es soll vielmehr ein bestimmter wirtschaftlicher Erfolg besteuert werden. Durch Vermeidung der zu diesem Erfolg führenden und vom Gesetzgeber als nächstliegend und daher als üblich und normal angesehenen Handlungsweise soll die hieran geknüpfte Steuerpflicht umgangen und damit der auf den wirtschaftlichen Erfolg abgestellte Steuertatbestand vermieden werden. Damit wird nicht gegen den Wortlaut der Steuergesetze, wohl aber gegen ihren Sinn und Zweck verstoßen. Insoweit also bestehen bei der Steuerumgehung im Verhältnis zur Gesetzesumgehung keine Besonderheiten.

Steuergesetze sind Gebotsgesetze, aber nicht Gebotsgesetze schlechthin, sondern solche besonderer Art. "Das Gebot: Du sollst Steuern zahlen - ist stets bedingt durch den Satz: wenn du den gesetzlichen Tatbestand verwirklichtest (nicht: wenn du einen bestimmten wirtschaftlichen Erfolg erzielst!)" ³⁴⁾ Dabei ist aber zu berücksichtigen, daß unter Umständen wirtschaftlicher Erfolg und gesetzlicher Tatbestand identisch sein können. Der Steuerschuldner ist nicht verpflichtet, seine Geschäfte so einzurichten, daß daraus für den Staat ein möglichst hoher Steueranspruch entsteht. Er kann vielmehr seine Geschäfte so gestalten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht. ³⁵⁾

33) Die Fälle, in denen der Gesetzgeber nur einen bestimmten Weg mißbilligt und ihn deswegen mit einer Steuer belegt, um seine Benutzung zu verhindern, sollen hier außer Betracht bleiben. Diese Fälle, die sich als sogenannte "Wegeverbotsgesetze" im Gegensatz zu den sogenannten "Zielverbotsgesetzen" (Vetsch, Gesetzesumgehung S. 75) bezeichnen lassen, sind im Steuerrecht nicht so häufig, wie in anderen Rechtsgebieten, weil sich ihr steuerungspolitischer Zweck nicht immer mit dem den Steuergesetzen nach § 1 AO auferlegten fiskalischen Zweck in Einklang bringen läßt.

34) Hensel, Steuerrecht S. 98

35) So die einhellige Meinung in Literatur und Rechtsprechung. Vgl. statt vieler BFH Urt v. 13.1.1959-I 44/57U in BFHE 68, 515 ff (520) = BStBl 1959 III S. 197 ff (198)

Die Anerkennung der Steuerumgehung als Teilgebiet der Gesetzesumgehung³⁶⁾ wäre nicht möglich, würde man der Ansicht von Endemann und Linckelmann³⁷⁾ folgend eine Gesetzesumgehung nur bei Verbotsgesetzen begrifflich für möglich halten. Steuergesetze enthalten nur Gebote, keine Verbote. Wenn sie die Entstehung der Steuerschuld an die Verwirklichung eines bestimmten Tatbestandes knüpfen, so liegt darin kein Verbot hinsichtlich der Verwirklichung anderer Möglichkeiten. Das Gebot des Steuergesetzes schreibt nicht die Verwirklichung eines bestimmten Tatbestandes vor, sondern legt nur fest, was zu geschehen hat, wenn dieser Tatbestand tatsächlich verwirklicht worden ist. "Ein gesetzliches Verbot, wirtschaftliche Erfolge auf anderen, als den vom Steuergesetzgeber für üblich gehaltenen Rechtswegen zu erreichen, ist in kein Steuergesetz hineinzuiinterpretieren."³⁸⁾ Erkennt man jedoch die Möglichkeit der Gesetzesumgehung bei allen zwingenden Rechtssätzen an, so ergeben sich aus der Tatsache, daß es sich bei den Steuergesetzen um Gebotsgesetze handelt, für die Einordnung der Steuerumgehung als Teilgebiet der Gesetzesumgehung keine Bedenken.

Eine Besonderheit der Steuerumgehung gegenüber der Gesetzesumgehung auf anderen Rechtsgebieten läßt sich in ihren Wirkungen feststellen. Während bei der Gesetzesumgehung nor-

36) So die herrschende Meinung, vgl. Hensel, Dogmatik S. 227, der sie als Unterfall bezeichnet, dabei aber betont, daß beide Begriffe weit voneinander entfernt liegen. Als Unterfall der Gesetzesumgehung, dem in der Praxis große Bedeutung zukommt, bezeichnet Wackernagel (Steuerumgehung S. 29) die Steuerumgehung, ohne aber näher auf etwaige Besonderheiten einzugehen. Vgl. ferner Maassen a.a.O. S. 39 und 41 und Langhorst, Steuerumgehung, Diss. S. 20; a.A. Däbritz, Legale Steuerersparnisse, Diss. S. 19, die Steuerumgehung sei kein Unterfall der Gesetzesumgehung, die Umgehungsbestimmung (§ 6 StAnpG) sei kein Verbotsgesetz. Er scheint damit der Meinung Endemanns zu folgen und eine Umgehung nur bei Verbotsgesetzen anzuerkennen. In diesem Fall ist die Trennung beider Begriffe folgerichtig.

Auch Hegglin (Steuerumgehung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. S. 20 f) hält unter Berufung auf Irene Blumenstein die Steuerumgehung für einen Parallelfall zum "in fraudem Legis agere". Die Steuerumgehung könne nicht selbst als ein Handeln "in fraudem Legis" bezeichnet werden, weil dieser Begriff seinem Wesen nach ein Moment enthalte, das auf einen Rechtsmißbrauch und auf eine Gesetzesverletzung hinweise. Das trifft aber auch für die Steuerumgehung zu. Sie läßt zwar den Wortlaut unberührt, verletzt aber den Sinn und Zweck des Gesetzes.

37) s.o. S. 4

38) Hensel, Dogmatik S. 227

malerweise entweder die Allgemeinheit oder einzelne Personen benachteiligt werden, wird bei der Steuerumgehung zunächst allein der Staat als Institution geschädigt. Eine Schädigung der Allgemeinheit kann jedoch die Folge sein, da der Staat die Möglichkeit hat, den Ausfall am Steueraufkommen durch neue oder höhere Steuern auszugleichen. Der Staat hat es außerdem in der Hand, sich gegen die Umgehung seiner Steuergesetze zu schützen, indem er fehlerhafte oder unvollständige Gesetze so abfaßt, daß Umgehungsmöglichkeiten nicht mehr oder nicht mehr in dem Maße wie bisher bestehen. Diese Selbstschutzmöglichkeit hat nur der Staat, nicht aber der einzelne, gegebenenfalls durch eine Gesetzesumgehung geschädigte Bürger.

Die hier aufgezeigten geringfügigen Besonderheiten der Steuerumgehung im Verhältnis zur Gesetzesumgehung rechtfertigen es nicht, die Steuerumgehung aus dem Gesamtbereich der Gesetzesumgehung herauszunehmen und sie losgelöst von dieser als unabhängigen Sonderkomplex zu behandeln. Die Steuerumgehung ist ein Teil der Gesetzesumgehung, allenfalls kann man sie als einen Sonderfall der letzteren bezeichnen.

Unabhängig von der Frage nach ihrer Stellung im Bereich der Gesetzesumgehung ist die Frage nach der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuerumgehung im Verhältnis zu derjenigen der Gesetzesumgehung zu beantworten. Da das Steueraufkommen für das Bestehen des Staates lebensnotwendig ist, die Steuerumgehung aber das Steueraufkommen schmälert und die Steuermoral verschlechtert, ergibt sich bereits aus diesen Tatsachen die besondere wirtschaftliche Bedeutung der Steuerumgehung. Diese wirtschaftliche Bedeutung ist es, die es notwendig macht und rechtfertigt, das Problem der Steuerumgehung gesondert zu untersuchen, ohne dabei jedesmal auf den Gesamtbereich der Gesetzesumgehung einzugehen.

§ 3 Der Ursprung des Problems der Steuerumgehung

1. Der äußere Anlaß

Zweck eines Steuertatbestandes ist die Besteuerung eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges. Diesen Zweck will der Gesetzgeber dadurch erreichen, daß er die Entstehung des Steueranspruchs von der Verwirklichung eines bestimmten Tatbestandes abhängig macht. Dieser Tatbestand bezeichnet zwar den vom Gesetzgeber für üblich, weil nach seiner An-

sicht nächstliegend gehaltenen Weg zu dem wirtschaftlichen Erfolg, stellt aber meist doch nur einen von mehreren möglichen Wegen dar. Da die an der Rechtsgestaltung beteiligten Personen in der Gestaltung ihrer Beziehungen zueinander freie Hand haben, haben sie auch die Möglichkeit, andere, vom Gesetzgeber nicht erfaßte Tatbestände zu verwirklichen. Neben bereits vorhandenen Wegen können sie auch neue Wege anlegen und beschreiten. Aus Gründen der Gesetzesökonomie ist es dem Gesetzgeber nicht möglich, alle in Erscheinung tretenden Wege, die zu einem bestimmten Ziel führen, in einem Steuertatbestand aufzunehmen. Er muß abstrahieren, um nicht bei der Aufzählung ihm bekannter Gestaltungsmöglichkeiten ins Uferlose zu geraten. Die Folge ist, daß man bei ihrer Anwendung zunächst versuchen muß, den ursprünglich hineingelegten Sinn wieder zu entfalten.³⁹⁾ Dabei kann es leicht zu Mißdeutungen kommen. Diese Mißdeutungen sind demnach eine Folge der Gesetzesformulierung, sie werden hervorgerufen durch die Fassung des Gesetzeswortlautes. Dasselbe gilt für die Steuerumgehung, auch sie steht in enger Beziehung zum Wortlaut des Gesetzes. Je genauer der Gesetzgeber seine Steuertatbestände formuliert, desto geringer sind die Möglichkeiten, diese Tatbestände zu vermeiden. Die dem Gesetzgeber dabei aus Gründen der Gesetzesökonomie gesetzten Schranken sind bereits erwähnt. Als weiteres wichtiges Moment tritt hinzu, daß die Formulierung des Gesetzgebers wie jede Formulierung abhängig ist von den Möglichkeiten der Sprache. Auch hieraus können sich Unklarheiten ergeben, wenn zwischen Gesetzeswortlaut und der zu verkörpernden Rechtsidee Unterschiede auftauchen. Je häufiger diese Diskrepanzen sind, desto größer und zahlreicher sind die Umgehungsmöglichkeiten.⁴⁰⁾ Das gilt besonders dann, wenn sich im Wirtschaftsleben neue Begriffe gebildet haben, und der Gesetzgeber nun vor der Notwendigkeit steht, diese neuen Erscheinungsformen mit den bestehenden Gesetzen zu erfassen. Es zeigt sich also, daß die Steuerumgehung nicht nur von der zugegebenenmaßen oft nicht zu vermeidenden Unzulänglichkeit der Gesetzesfassung Nutzen zieht, sondern daß sie überhaupt davon abhängig ist. Der äußere Anlaß der Steuerumgehung besteht also einmal in den Formulierungsschwierigkeiten des Gesetzgebers und zum anderen in der Gestaltungsfreiheit der am Rechtsleben Beteiligten.

39) Vgl. Klein, Problem der Steuerumgehung, Diss. S. 10

40) Vgl. Klein, a.a.O. S. 8/9

II. Der innere Grund

Die Möglichkeit, vorhandene Unzulänglichkeiten in der Gesetzesfassung auszunutzen, mag der Anlaß, sicher aber nicht der Grund für Versuche sein, die vom Staat dem einzelnen Staatsbürger auferlegten Steuern zu umgehen. Der Grund wird auch nicht in der Möglichkeit liegen, den Staat oder eventuell indirekt die Allgemeinheit zu schädigen; der wahre Grund – mögen auch im Einzelfall die zunächst genannten Möglichkeiten eine gewisse Rolle mitgespielt haben – ist vielmehr das allgemein vorhandene Streben nach Gewinn, das sich bei der Steuerumgehung als auf Steuerersparung gerichtete Absicht äußert. Steuern sind, besonders bei hohem Steuerdruck, eine einschneidende Belastung der von ihnen Betroffenen. Grundlage des Systems der heutigen Erwerbswirtschaft ist das Gewinnstreben als Triebfeder des gesamten Wirtschaftslebens. Dieses Streben nach Gewinn, auch soweit es sich speziell um die Ersparung von Steuern handelt, ist von der Rechtsprechung durchaus anerkannt worden. Sogar in der Zeit nach 1933, als der Finanzbedarf des Staates immer größer wurde und von Seiten der Finanzverwaltung daher ein immer strengerer fiskalischer Maßstab bei der Behandlung der einzelnen Steuerfälle angelegt und gefordert wurde, hat der RFH wiederholt bestätigt, daß der Steuerpflichtige nicht den mit der höchsten Steuer belasteten Weg einzuschlagen braucht.

Das Gewinnstreben als Ausdrucksweise menschlichen Verhaltens muß sich in Grenzen halten, die sich aus dem Zusammenleben im Staate ergeben. Je enger diese Grenzen sind, desto wichtiger ist ihre Einhaltung. Werden sie gesprengt, dann artet das Gewinnstreben in schrankenlose Selbstsucht und rücksichtslose Gewinn gier aus. Dann ist der Staat gezwungen, gegen das übermäßige Gewinnstreben einzuschreiten.

§ 4 Die Abgrenzung der Steuerumgehung

Nicht jeder Fall, in dem ein wirtschaftlicher Erfolg unter Vermeidung eines vom Gesetzgeber hierfür vorgesehenen Steuertatbestandes herbeigeführt wird, ist automatisch auch ein Fall von Steuerumgehung. Das Merkmal der Tatbestandsvermeidung ist zwar das wesentlichste, aber nicht das einzige Merkmal. Der Satz: "Es ist niemand verpflichtet, zwischen mehreren

möglichen Rechtsformen die zu wählen, die mit den höheren Steuern belastet ist" ⁴¹⁾ enthält eine unrichtige Verallgemeinerung eines berechtigten Gedankens, ⁴²⁾ denn der Gesetzgeber billigt dem Steuerpflichtigen zwar Handlungs- und damit Gestaltungsfreiheit zu, doch ist diese Freiheit nicht schrankenlos. Die Grenze bildet § 6 StAnpG. Die Zahl der Möglichkeiten innerhalb der gesetzten Grenzen ist jedoch so groß, daß eine Abgrenzung von außen her angebracht erscheint.

I. Von der Steuervermeidung durch Verzicht auf den wirtschaftlichen Erfolg

Der Gesetzgeber will mit seinen Steuergesetzen bestimmte wirtschaftliche Erfolge oder Verhältnisse besteuert wissen. Unabhängig von der Frage, was geschieht, wenn der vom Gesetzgeber als besteuierungswürdig angesehene wirtschaftliche Erfolg durch eine andere als vom Gesetzgeber angenommene Gestaltungsweise herbeigeführt wird, ist eine Steuerschuld sicher dann nicht gegeben, wenn auf die Verwirklichung des wirtschaftlichen Erfolges überhaupt verzichtet wird. Wenn jemand sein Vermögen noch zu Lebzeiten verbraucht, so erspart er damit seinen Erben die Erbschaftsteuer. Aber nicht weil der Tatbestand, an den die Steuer anknüpft, vermieden worden ist, sondern weil der wirtschaftliche Erfolg, die Bereicherung der Erben gar nicht stattgefunden hat. Es ist dies also kein Fall der Tatbestandsvermeidung. Ob jemand einen wirtschaftlichen Erfolg, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, herbeiführt oder nicht, steht in seinem Belieben. Eine Verpflichtung dazu besteht nicht. Es handelt sich daher auch nicht um Grenzfälle der Steuerumgehung.

II. Von der erlaubten Steuerersparung

In dem vom Gesetzgeber dem einzelnen Steuerpflichtigen gewährten Rahmen kann dieser selbständig entscheiden, welche Gestaltungsart er wählen will. Er kann dabei ausdrücklich von steuerlichen Gesichtspunkten ausgehen. Dies hat der BFH wiederholt bestätigt, ⁴³⁾

41) RFH Urt.v. 27.4.1933 II A 179/32 - RFHE 33, 119 ff (121)

42) Becker, AO 1919 Anm. 1 zu § 5 bis zur 7. Aufl.

43) BFH Urt v. 6.3.1952 IV 329/51 S - BFHE 56, 286 ff (292) = BStBl 1952 III S. 114 ff (115)

wenn er sagt, es kann "den Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden, unter mehreren nicht ungewöhnlichen Gestaltungsmöglichkeiten diejenige zu wählen, die für sie steuerlich am günstigsten ist." Daraus zieht Löhlein⁴⁴⁾ die Folgerung, daß es nur das Zivilrecht selbst sein könne, das einen bestimmten Gebrauch von Formen mißbillige, da das Steuerrecht keineswegs jede zur Steuereinsparung führende Möglichkeit als Mißbrauch und damit als Steuerumgehung ansehen wolle. Der Steuerpflichtige kann also die gegebenen Möglichkeiten voll ausnutzen. Wie weit aber die jeweils gegebenen Möglichkeiten gehen, ist unklar. Der RFH hat einmal eine Art Zusammenfassung seiner bisherigen Rechtsprechung im Urteil vom 20.1.1944 - III 38/43⁴⁵⁾ gegeben: "Grundsätzlich steht es im Belieben jedes Steuerpflichtigen, seine Angelegenheiten so einzurichten, daß er möglichst an Steuern spart. Die im wirtschaftlichen Leben geltende Vertragsfreiheit hat steuerlich nur da ihre Grenze, wo die getroffenen Maßnahmen nicht ernstlich gemeint sind oder wo festzustellen ist, daß die getroffenen Maßnahmen den wahren wirtschaftlichen Absichten der Beteiligten nicht entsprechen und durch Vorschützen formeller Verträge auf einem rechtsgeschäftlichen Schleichweg etwas ganz anderes erreicht werden soll, als es nach dem Vertrage scheint." Eine solche Handlungsweise sei ein "Mißbrauch der Vertragsfreiheit".

Für die Abgrenzung im Einzelfall läßt sich jedoch aus dieser Zusammenfassung nicht viel entnehmen, da mit der Frage nach der Ernsthaftigkeit und nach den wahren Absichten der Beteiligten die subjektive Seite der Gestaltung angesprochen wird. Diese ist aber von Fall zu Fall verschieden und eignet sich daher nicht als Abgrenzungsmerkmal. Auch Löhlein⁴⁶⁾ hat versucht, einen Grundsatz für die Abgrenzung aufzustellen. Zunächst müsse der Sachverhalt auf der Grundlage der verfolgten Interessen geklärt werden. Die Wahl eines zivilrechtlichen und zivilrechtlich gültigen Weges sei im Hinblick auf das Ziel einer Transaktion dann mißbräuchlich, wenn der gewählte Weg nicht der Interessenlage entspreche, also nicht der Interessenlage "angemessen" sei, zu deren Schutz und Durchsetzung das Zivilrecht diesen Weg geschaffen habe. Löhlein⁴⁷⁾ stellt aber dann selber fest, daß es an

44) Löhlein, Abgrenzung, StW 1962 Sp. 385 ff (388)

45) RStBl 1944, 435 ff (436)

46) a.a.O. Sp. 389

47) a.a.O. Sp. 390

einem zuverlässigen Abgrenzungsmerkmal zwischen Steuerumgehung und Steuerersparung noch fehle. Eine positiv gefaßte Abgrenzung scheitert daran, daß es feste Grenzen nicht gibt. Ob es sich noch um eine vom Gesetzgeber gebilligte Steuerersparung oder bereits um eine von ihm mißbilligte Steuerumgehung handelt, kommt auf den jeweiligen Einzelfall und auf die besonderen Tatumstände an. Es mag hier zunächst die negative Feststellung genügen, daß alle Fälle von Tatbestandsvermeidung, die nicht als Steuerumgehungsfälle anzusprechen sind, als erlaubte und vom Gesetzgeber gebilligte Steuerersparung angesehen werden müssen.

III. Von der strafbaren Steuerhinterziehung

Die Steuerumgehung ist nicht verboten. Das Geschäft als solches ist – zumindest vom bürgerlich-rechtlichen Standpunkt aus – in der Regel einwandfrei. Der Gesetzgeber mißbilligt lediglich die als Nebenfolge auftretende Verminderung des Steueraufkommens. Bei der Steuerumgehung wird durch Vermeidung des Steuertatbestandes verhindert, daß der Steueranspruch entsteht. Dieses Handeln geschieht offen, lediglich in der Hoffnung, daß die Finanzbehörde die Handlungsweise anerkennt. Bei der Steuerhinterziehung dagegen ist bereits ein Steuertatbestand verwirklicht und damit ein Steueranspruch entstanden. Die Tatsachen werden den Finanzbehörden jedoch verheimlicht oder doch so verschleiert, daß die wahren Vorgänge nicht mehr zu erkennen sind. Die Unterschiede liegen also in folgendem: Der Zeitpunkt des Beginns der Handlung ist verschieden. Bei der Steuerumgehung entsteht der Steueranspruch gar nicht erst, während er bei der Steuerhinterziehung zwar entstanden ist, seine Entstehung aber verheimlicht oder seine Durchsetzung vereitelt wird. Der zweite Unterschied liegt in der Handlungsweise. Die Steuerumgehung wird offen vorgenommen, zur Steuerhinterziehung gehört das Merkmal der Heimlichkeit, mit dem die vorgenommene Handlung verdeckt wird. Die Steuerhinterziehung stellt daher nicht nur einen Verstoß gegen den Sinn und Zweck der Steuergesetze dar, sondern hier wird auch gegen den Wortlaut des Gesetzes verstoßen. Es handelt sich also um einen Fall des "contra legem agere".

Unter besonderen Voraussetzungen kann aber auch eine Steuerumgehung als Steuerhinterziehung strafbar sein. Diese Voraussetzungen nennt § 396 Abs. IV AO, eine Vorschrift, die

systematisch gesehen unklar ist. Es muß eine Verkürzung der Steuereinnahmen⁴⁸⁾ oder die Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile durch vorsätzliche Verletzung solcher Pflichten bewirkt worden sein, die im Interesse der Ermittlung der Steuerpflicht liegen. Fälle dieser Art sind in der Praxis sehr selten⁴⁹⁾, auch sind sie nur sehr schwer nachweisbar. Die äußeren Merkmale sind Steuerumgehung und Pflichtverletzung. Als die dem Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten kommen die in den §§ 160 ff AO genannten Pflichten in Betracht⁵⁰⁾. Zu diesen äußeren Merkmalen muß noch ein doppelter innerer Tatbestand gegeben sein, um die Steuerumgehung als Steuerhinterziehung bestrafen zu können. Die Steuerumgehung muß bewußt und gewollt geschehen sein, um Steuern zu sparen. Auf einen derartigen Willen wird man besonders dann schließen können, wenn das betreffende Verhalten gleichzeitig einen Verstoß gegen die allgemeine Rechtsordnung enthält. Als zweites subjektives Element ist erforderlich, daß der Täter wissentlich die ihm im Interesse der Ermittlung einer (nicht unbedingt seiner) Steuerpflicht auferlegten Pflichten verletzt⁵¹⁾. Ein solches steuerunehrliches Verhalten äußert sich erst nachträglich, nämlich gegenüber dem Finanzamt, das mit der Ermittlung des Steuerfalles befaßt ist; denn der Steuerpflichtige ist verpflichtet, selbst bei der Ermittlung behilflich zu sein, indem er seine steuerlichen Verhältnisse restlos offenbart. Die Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung ist vollendet, wenn auf Grund der vorsätzlichen Steuerumgehung und der vorsätzlichen Pflichtverletzung das Finanzamt den

48) Der Ausdruck Steuerverkürzung ist unglücklich gewählt, denn gemeint sind nicht die tatsächlichen Steuereinnahmen, nicht sie werden verkürzt, sondern verkürzt wird der Anspruch auf solche Einnahmen, der Steueranspruch. Vgl. Hartung in Hübschmann-Hepp-Spitaler, Anm. 3 zu § 396 AO; Welzel, Irrtumsfragen, NJW 1953 S. 486 ff

49) Vgl. Hartung, Steuerstrafrecht, Anm. VII 1 zu § 396 AO; Troeger-Meyer, Steuerstrafrecht S. 58

50) Vgl. Hartung in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 24 zu § 396 AO; Hartung, Steuerstrafrecht, Anm. VII 3 zu § 396 AO; Goldammer, Steuerhinterziehung, Diss. S. 22; einschränkend Kühn, Anm. 5 zu § 396 AO. Kühn will den Pflichtenkreis einengen; über die im Erklärungsformular gestellten Fragen hinaus bestehe angesichts der amtlichen Ermittlungspflicht (§ 204 Abs. I) eine Verpflichtung zur weiteren Offenlegung des Sachverhaltes nur bei diesbezüglichem Nachweisverlangen (§205).

51) Vgl. Lange, Die Steuerumgehung in DStZ 1939 S. 673 ff (677).

steuerpflichtigen Vorgang nicht vollständig erkannt und daher die Steuer zu niedrig festgesetzt oder einen ungerechtfertigten Steuervorteil gewährt oder belassen hat.⁵²⁾

Auf der subjektiven Seite genügt in allen Fällen bedingter Vorsatz. Es wäre deshalb möglich, bei extensiver Interpretation des Gesetzes bei dem größten Teil der Steuerumgehungsfälle bedingten Steuerhinterziehungsvorsatz anzunehmen.⁵³⁾ Das würde aber zu einer Einschränkung der Gestaltungsfreiheit und zu großer Unsicherheit im Wirtschaftsleben führen. Die Gerichte haben daher von dieser extensiven Interpretation keinen Gebrauch gemacht. Überhaupt sind nur sehr wenige Entscheidungen bekannt, in denen die Bestimmung des § 396 Abs. IV AO angewendet worden ist.⁵⁴⁾ Diese Bestimmung hat sich daher als überflüssig erwiesen.

Einen weiteren Fall, in dem die Steuerumgehung Teil einer strafbaren Handlung sein kann, enthält § 402 Abs. II AO. Danach kann Steuerumgehung als fahrlässige Steuerverkürzung⁵⁵⁾ bestraft werden. Diese Bestimmung ähnelt dem § 396 Abs. IV AO. Beide Bestimmungen enthalten zusammengesetzte Tatbestände, die Steuerumgehung muß mit der Verletzung steuerlicher Pflichten zusammentreffen. Die Pflichtverletzung kann vorsätzlich oder leichtfertig⁵⁶⁾ erfolgen. Leichtfertigkeit ist eine Erscheinungsform der Fahrlässigkeit, und zwar eine Fahrlässigkeit hohen Grades, die an Gewissenlosigkeit grenzt⁵⁷⁾. Der Ausdruck "grobe Fahrlässigkeit" reicht daher nicht ganz aus. Da die Pflichtverletzung aber auch vorsätzlich erfol-

52) Vgl. Toeger-Meyer, a.a.O. S. 61 f

53) Vgl. Beckenkamp, Mißbrauch, Diss. S. 57

54) Vgl. Urteile des Reichsgerichts in Strafsachen vom 18.3.1937-3 O 965/36 und 7.6.1943-2 D 441/42 in RGStr 71, 135 ff und 77, 87 ff. In beiden Fällen handelt es sich aber nicht um Steuerumgehungen in dem Sinne, daß ein bürgerlich-rechtlicher Tatbestand vermieden worden ist. Vgl. die Kritik bei Troeger-Meyer, a.a.O. S. 62 f.

55) so die Fassung des Gesetzes vom 11.5.1956-BGBI I 1956 S. 418. In der ursprünglichen Fassung des § 367 AO 1919 war von Steuergefährdung die Rede.

56) in der ursprünglichen Fassung des § 367 Abs. II AO hieß es: "vorsätzlich oder fahrlässig". Durch die neue Fassung ist das Anwendungsgebiet dieser Bestimmung eingeengt worden.

57) Vgl. Kühn, Anm. 3 zu § 402 AO

gen kann, besteht der Unterschied zwischen Steuerumgehung als Steuerhinterziehung und Steuerumgehung als fahrlässiger Steuerverkürzung darin, daß im letzten Fall das Schuldmerkmal der Steuerunehrlichkeit fehlt,⁵⁸⁾ das heißt, treffen Steuerumgehung und Pflichtverletzung ohne einheitliche Absicht zusammen, dann liegt ein Fall von fahrlässiger Steuerverkürzung vor. Wenn aber die Pflichtverletzung vorsätzlich und in der Absicht, die Steuerumgehung der Steuerbehörde zu verheimlichen, erfolgte, dann ist das eine Steuerhinterziehung⁵⁹⁾. Der Straftatbestand des § 402 Abs. II AO stellt daher das eigenartige Gebilde eines Fahrlässigkeitsdeliktes dar, zu dem in einigen Beziehungen Vorsatz möglich, wenn man eine Steuerumgehung nur absichtlich für denkbar hält, ja sogar begrifflich notwendig ist⁶⁰⁾. Auch diese Bestimmung ist systematisch unklar und dürfte bei einer Änderung der Abgabenordnung gestrichen werden.

58) Vgl. Beckenkamp, a.a.O. S. 58

59) Vgl. Adam, Steuerersparung, Diss. S. 27

60) Vgl. Hartung in Hübschmann-Hepp-Spitaler, Anm. 12 zu § 402 AO

Teil II

Die Verhinderung der Steuerumgehung

Die Steuerumgehung ist nicht verboten, doch werden ihre Folgen vom Fiskus und damit vom Staat mißbilligt. Das Merkmal der Mißbilligung, die sich auf die nicht zweckmäßige Verwirklichung der vom Gesetzgeber normierten Tatbestände bezieht, liegt bereits in der Bezeichnung "in fraudem legis agere". Ohne schon hier auf Einzelheiten einzugehen, kann festgestellt werden, daß zu einer Steuerumgehung, wie zu einer Gesetzesumgehung überhaupt, immer ein irgendwie gearteter Mißbrauch gehört. Diesen Mißbrauch nimmt der Gesetzgeber nicht stillschweigend hin, er gibt seiner Mißbilligung Ausdruck, indem er den Mißbrauch und seine Folgen zu verhindern sucht.

Da das Wesentliche eines jeden Rechtssatzes sein Sinn und Zweck ist, erfordert die Beachtung des Gesetzeszweckes besondere Aufmerksamkeit. Daraus folgt, daß der Staat nicht nur das für ihn verhältnismäßig leicht erkennbare "agere contra legem" bekämpfen muß, sondern daß sich seine Abwehrmaßnahmen insbesondere auch auf solche Handlungen erstrecken müssen, die als "agere in fraudem legis" nur schwer zu erkennen sind. Im folgenden soll untersucht werden, inwieweit die dem Staat zur Verfügung stehenden Möglichkeiten tatsächlich zur Verhinderung der Umgehung geeignet sind und inwieweit von ihnen Gebrauch gemacht wird.

1. Abschnitt

Verhinderung im Wege der Gesetzgebung

Der Gesetzgeber kann bereits bei der Abfassung der Gesetze etwaige Steuerumgehungsmöglichkeiten zumindest teilweise im voraus vereiteln. Seine Mittel unterscheiden sich daher grundlegend von den Möglichkeiten, die beispielsweise den Gerichten oder der Finanzverwaltung zur Verfügung stehen. Es ist ein Gradmesser für die Sorgfalt und die Gewissenhaftigkeit des Gesetzgebers, wie oft und wie weit er tätig werden muß, um seine Gesetze gegen Umgehungen sicher zu stellen. Der Gesetzgeber muß jedoch bei der Schaffung von Gesetzen auch noch andere Momente berücksichtigen, die die Ursache dafür sein können, daß sich Umgehungsmöglichkeiten bei den einzelnen Gesetzen ergeben.

§ 1 Durch Wortlautverbesserungen

Steuerungsumgehungen können immer dann vorkommen, wenn der mögliche Sinn, der dem ausgelegten Gesetzeswortlaut beigelegt werden kann, nicht so weit reicht wie der Sinn und Zweck des Gesetzes selbst. Der ideale Gesetzeswortlaut wäre derjenige, der sich in allen Anwendungsfällen mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes decken würde.¹⁾ Diesem Idealfall zuzustreben ist Aufgabe des Steuergesetzgebers. Trotz sorgfältiger Überarbeitung der Steuergesetze wird sich aber immer noch die eine oder andere Ungenauigkeit herausstellen. Das gilt um so mehr, als gerade Steuergesetze oft für ganz bestimmte Zeiterscheinungen geschaffen werden. Diese sogenannten Situationsgesetze werden häufig aus Zeitmangel nicht sorgfältig genug überarbeitet und dann überstürzt verabschiedet und in Kraft gesetzt. Die Folge ist, daß eine Reihe von Ergänzungen und Durchführungsbestimmungen erforderlich ist, um klar zu stellen, was der Gesetzgeber gewollt hat. Das Auseinanderfallen von Wortlaut und Zweck des Gesetzes braucht aber nicht nur in der mangelnden Sorgfalt des Gesetzgebers seine Ursache zu haben. Das Gesetz, einmal in Kraft getreten, ist etwas Festes, Konstantes. Es ist auf Dauer berechnet, es soll geschichtlichen Bestand haben, losgelöst von den Motiven seiner Entstehungszeit. Da die rechtliche Ordnung des Zusammenlebens oft durch grundlegende Änderungen im Wirtschaftsleben und in der menschlichen Gesellschaft beeinflußt wird, sollte das Gesetz ohne dauernde Eingriffe mit dieser Weiterentwicklung der Verhältnisse Schritt halten können.²⁾ Die Wirklichkeit, besonders im Steuerrecht, sieht weitgehend anders aus. Vom Gesetz getroffen werden sollen wirtschaftliche Ereignisse, Objekte, die nicht konstant sind, sondern sich dynamisch weiter entwickeln und ihre Formen ständig wechseln. Eine Anpassung des Gesetzes kann hier zwar weitgehend im Rahmen der Auslegung erfolgen, doch versagt diese bei der Bildung neuer wirtschaftlicher Begriffe. Haben sich solche als allgemeingültig erwiesen, so muß der Gesetzgeber, um den wirtschaftlichen Vorgang zur Steuer heranziehen zu können und um damit verbundene Steuerungsumgehungen bekämpfen zu können, diese Begriffe notgedrungen im gesetzlichen Steuertatbestand mit erfassen. Häufig wird der Gesetzgeber auch erst durch Umgehungsfälle auf Ungenauigkeiten im Gesetzeswortlaut hingewiesen.

1) Vgl. Wackemagel, Steuerungsumgehung S. 67

2) Vgl. Klein, Problem der Steuerungsumgehung, Diss. S. 18

Die Möglichkeiten des Gesetzgebers, Steuerumgehungsfälle durch Wortlautverbesserungen oder auch durch Aufnahme neuer Begriffsbildungen in den Gesetzestext zu verhindern, sind jedoch gering. Das liegt in erster Linie daran, daß diese Möglichkeiten notwendig hinter der Entwicklung herhinken müssen. Die neu in den Gesetzeswortlaut aufgenommenen Begriffe entstammen – bezogen auf den Zeitpunkt ihrer Anwendung – einer vergangenen Wirklichkeit, sollen aber auf die gegenwärtige und zukünftige Wirklichkeit angewandt werden.³⁾ Sie bleiben daher lediglich Flickwerk. Durch Wortlautverbesserungen können wohl einzelne Steuerumgehungsfälle verhindert werden, eine wirksame allgemeine Umgebungsbekämpfung bietet diese Möglichkeit jedoch nicht.

Als Beispiel sei hingewiesen auf die Fassung der Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes, insbesondere auf die §§ 5, 6 zu c und 7 des Gesetzes vom 8.4.1922,⁴⁾ und im Vergleich dazu auf die Neufassung dieser Bestimmungen in den §§ 2, 3 und 4 der Kapitalverkehrsteuergesetze vom 16.10.1934⁵⁾ und vom 24.7.1959⁶⁾. Hervorzuheben ist hierbei die Regelung der Gesellschafterdarlehn und die Gleichstellung von Darlehn eines Gesellschafterehegatten mit diesen; eine Bestimmung, die auf frühere Umgehungsfälle zurückzuführen ist. So hat der RFH in einem Urteil vom 1.4.1930 – II A 82/30⁷⁾ noch ausgesprochen, daß die Gleichstellung unzulässig sei. Aus dem Sachverhalt ist allerdings zu entnehmen, und das ist auch geprüft worden, daß die Voraussetzungen einer Steuerumgehung nicht vorlagen. In der Entscheidung vom 26.10.1932 – II A 132/32⁸⁾ führt der RFH aus, daß eine Steuerumgehung vorliege, wenn ein Ehegatte der Kapitalgesellschaft, deren alleinige Inhaberin seine Ehefrau sei, Betriebsmittel in der Form von Dauerdarlehn als Nichtgesellschafter zur Verfügung stelle.

Da die Bestimmung des § 3 Abs. II Satz 2 KVStG in der heutigen Fassung eine Steuerpflicht

3) Vgl. Klein, a.a.O. S. 17

4) RGBl I 1922 S. 354 ff.

5) RGBl I 1934 S. 1058 ff.

6) BGBl I 1959 S. 530 ff.

7) RSStBl 1930, 318 f.

8) RFHE 32, 61 ff.

begründet, die ohne das Band der Ehe nicht entstehen würde, ergeben sich Bedenken, ob § 3 Abs. II Satz 2 KVStG mit Art. 6 Abs. 1 GG vereinbar ist. Daß ein sachgerechter Grund, wie das BVerfG in seinem zu § 1 Abs. III Nr. 1 GrEStG ergangenen Beschluß vom 10.6.1963 - 1 BvR 345/61 ⁹⁾ verlangt, nicht vorliegt, weist Laule ¹⁰⁾ eingehend nach.

Als Beispiel für die Neuaufnahme einer Begriffsbildung in den Gesetzeswortlaut sei § 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes vom 16.10.1934 ¹¹⁾ genannt, wo zum ersten Male der Begriff der "verdeckten Gewinnausschüttung" auftauchte. Bis dahin hatte die Rechtsprechung bereits in zahlreichen Entscheidungen diese Fälle als Steuerumgehung behandelt. ¹²⁾ Die späteren Entscheidungen zu diesem Begriff waren häufig deswegen erforderlich, weil der Gesetzgeber zwar den Begriff als solchen in das Gesetz aufgenommen, jedoch keinerlei nähere Begriffsbestimmung gegeben hatte.

§ 2 Durch Schaffung von Neben- und von Ersatztatbeständen

Um einen wirtschaftlichen Vorgang zur Steuer heranzuziehen, hat der Gesetzgeber die von ihm für üblich gehaltene Gestaltung dieses wirtschaftlichen Vorganges zum Steuer-tatbestand erhoben. Bei der Verwirklichung des Regeltatbestandes entsteht die Steuer-schuld. Da bei der Steuerumgehung aber gerade dieser Regeltatbestand nicht verwirklicht, sondern vermieden wird, besteht oft die Möglichkeit für den Gesetzgeber, den steuerli-chen Regeltatbestand von vornherein so weit zu fassen, daß alles, was tatsächlich und wirtschaftlich gleichliegt, auch der Steuer unterworfen wird. ¹³⁾ Das geschieht dann in

9) BStBl 1963 I S. 620

10) Laule, § 3 Abs. II S. 2 KVStG und der Schutz von Ehe und Familie in FR 1964, 195 ff.

11) RGBl I 1934 S. 1031 ff.

12) Vgl. RFH, Urt v. 12.11.1920-I a 36/20 in RFHE 4, 113 ff; v. 14.6.1927-I A 147/27 in RFHE 21, 275 ff; v. 15.1.1930-I Aa 621/29 in RStBl 1930, 548. Im Urt. vom 13.9.1929-I Aa 479/29 in RFHE 26, 69 ff. ist allerdings ausgeführt, daß der Tatbestand der ver-schleierten Gewinnverteilung eine Steuerumgehungsabsicht nicht voraussetzt.

13) Vgl. Lange, Steuerumgehung, DStZ 1939, 674

der Weise, daß dem zu erfassenden Regeltatbestand gleichwertige Nebentatbestände zur Seite gestellt werden. Hierbei besteht jedoch die Gefahr, daß die Steuertatbestände unscharf und unübersichtlich werden und daß damit die Rechtssicherheit gefährdet wird.

Wichtiger und für die Verhinderung der Steuerumgehung bedeutungsvoller ist die Schaffung von Ersatzbeständen. Hier hat der Gesetzgeber Gestaltungen, die häufig verwirklicht wurden und zu gleichen wirtschaftlichen Erfolgen geführt haben wie die Verwirklichung des Steuertatbestandes, ebenfalls zu Steuertatbeständen erhoben und diese ergänzend neben den Regeltatbestand gestellt. Bei diesen Ersatztatbeständen handelt es sich um echte Abwehrmaßnahmen. Die Benutzung dieser Nebenwege löst die gesetzliche Vermutung aus, daß eine Steuerumgehung vorliegt. Auf Grund dieser Vermutung wird der verwirklichte Ersatztatbestand so behandelt, als sei der Haupttatbestand erfüllt worden. Diese Ersatztatbestände werden häufig mit den Worten eingeleitet: "Steuerpflichtig ist auch ..." oder: "Die Steuerpflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ...", "gilt entsprechend ..." u.a. In solchen Fällen ist der Abwehrcharakter, den der Gesetzgeber diesen Bestimmungen beigelegt hat, besonders deutlich zu erkennen, so z.B. im § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes vom 29.3.1940,¹⁴⁾ der eine Zusammenfassung des Haupttatbestandes (§ 1) und der Ersatztatbestände (§§ 3, 5 und 6) des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12.9.1919¹⁵⁾ darstellt. Weitere Beispiele enthalten § 1 Ziffer 1 Satz 2 UmsStG¹⁶⁾ und § 4 KVStG.¹⁷⁾ Hierher gehört auch die Gleichstellung der Schenkung unter Lebenden und der Zweckzuwendung mit dem Erwerb von Todes wegen im Erbschaftsteuergesetz sowie der § 13 dieses Gesetzes, obwohl diese Bestimmungen von vorneherein im Erbschaftsteuergesetz enthalten waren.

Für die Ersatztatbestände gilt das für die Wortlautverbesserungen Gesagte zum großen Teil ebenfalls. Auch hier müssen zunächst die Nebenwege durch erfolgreiche Steuerumgehungen aufgedeckt werden, um dann mit Steuerschranken versehen werden zu können. Auch die

14) RGBl I 1940 S. 585 ff

15) RGBl 1919 S. 1617 ff

16) v. 16.10.1934 - RGBl I 1934 S. 942 ff

17) v. 24.7.1959 - BGBl I 1959 S. 530 ff

Ersatztatbestände hinken daher hinter der Steuerumgehung her und vermögen keinen vollständigen Schutz zu gewähren. Auf der anderen Seite waren aber die Schaffung von Ersatztatbeständen und die Wortlautverbesserungen lange Zeit die einzige Möglichkeit, gegen Steuerumgehungsfälle anzugehen. Dies gilt namentlich für die Zeit bis zum 1. Weltkrieg, als der Wortlaut des Gesetzes noch als allein maßgebend angesehen wurde und eine freiere Würdigung durch Auslegung seitens der Gerichte nicht in Frage kam.

§ 3 Durch Schaffung von Generalklauseln

Die bisher erörterten Möglichkeiten waren nicht geeignet, einen vollständigen Schutz gegen Steuerumgehungen zu gewährleisten. Eine theoretische Möglichkeit ergab sich lediglich bei den Ersatztatbeständen. Mit der Zeit hätte man eine Vielzahl von Ersatztatbeständen in allen Steuergesetzen schaffen können, so daß Umgehungen kaum mehr möglich wären. Das scheitert aber an der Praktikabilität. Das gesamte Steuerrecht wäre zu einem gewaltigen Komplex angeschwollen und dadurch unübersichtlich geworden. Die Folge einer solchen Unübersichtlichkeit wäre Rechtsunsicherheit gewesen. Damit hätte man aber im Ergebnis genau das Gegenteil dessen erreicht, was mit der Verhinderung der Steuerumgehung hätte erreicht werden sollen. Ihr Ziel ist es doch, neben der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zugleich die Rechtssicherheit zu fördern. Erst in zweiter Linie kommt hinzu, daß durch eine wirksame Verhinderung der Steuerumgehung erreicht wird, dem Staat die ihm bei normaler Rechtsgestaltung zustehenden Steuermittel auch tatsächlich zuzuführen.

Um jedoch die Rechtssicherheit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten, hat der Gesetzgeber zusätzlich zu den zahlreichen in den einzelnen materiellen Steuergesetzen enthaltenen Ersatztatbeständen einen für alle Steuergesetze gemeinsam geltenden Tatbestand geschaffen. Bei der Verwirklichung dieses Tatbestandes wird der jeweils einer normalen Gestaltung entsprechende Steuertatbestand zur Besteuerung herangezogen. Eine solche Generalklausel hat den Vorteil, bei richtiger Anwendung einen umfassenden Umgehungschutz zu gewähren. Da sie wegen ihres weitreichenden Anwendungsgebietes jedoch nicht so präzise im Wortlaut abgefaßt werden kann, wie das bei den einzelnen, jeweils nur für ein bestimmtes Steuergesetz geltenden Ersatztatbeständen möglich ist, besteht auch hier wieder die Gefahr des Mißbrauchs. Das Steuerrecht als Eingriffsrecht verlangt eine mög-

lichst präzisierte Tatbestandsmäßigkeit¹⁸⁾. Bei der Schaffung von Generalklauseln muß daher sichergestellt werden, daß sie nur als "ultima ratio" angesehen und verwendet werden. Da aber Wortlautverbesserungen und Ersatztatbestände zur Verhinderung der Steuerumgehung nicht ausreichen, sind Generalklauseln erforderlich.

Der Gesetzgeber konnte von dieser Möglichkeit erst Gebrauch machen, nachdem die Grundlagen dafür durch die Loslösung von der streng formal ausgerichteten Begriffsjurisprudenz geschaffen worden waren. Für das hier zu behandelnde Gebiet der Steuerumgehung ist der § 6 StAnpG als Generalklausel zu nennen. Auf seine Bedeutung und seinen Inhalt wird im einzelnen noch einzugehen sein. Als selbständige Generalklausel kann auch die Fassung des § 1 Abs. II des Grunderwerbsteuergesetzes von 1940 angesehen werden,¹⁹⁾ nachdem die ursprüngliche Fassung (§ 6 GEwStG 1919) des Ersatztatbestandes neu gefaßt und dabei stark erweitert worden ist. Im Gegensatz zu der Allgemeingültigkeit der ersten Bestimmung gilt sie jedoch nur für das Gebiet des Grunderwerbsteuerrechts.

2. Abschnitt

Verhinderung im Wege der Gesetzesanwendung

Der äußere Anlaß der Steuerumgehung besteht in den Formulierungsschwierigkeiten des Gesetzgebers bei der Abfassung der Steuergesetze. Die Möglichkeiten der Steuerumgehung würden weitgehend eingeschränkt werden, wenn es gelingen würde, den Unterschied zwischen dem Wortlaut des Gesetzes und seinem ihm vom Gesetzgeber beigelegten Sinn und Zweck zu überwinden. Daß das in gewissem Umfange durch generelle Maßnahmen der Gesetzgebung möglich ist, ist gezeigt worden. Daß das aber auch weitgehend mit den bestehenden Gesetzen möglich ist, daß zumindest versucht werden muß, solche Möglichkeiten zu finden, bis der Staat im Wege der Gesetzgebung Abhilfe schafft, soll im folgenden gezeigt werden.

Die Verhinderung der Steuerumgehung im Einzelfall setzt Feststellungen in zweifacher Hin-

18) Vgl. Langhorst, Steuerumgehung, Diss. S. 87/88

19) Vgl. Becker-Riewald-Koch Anm. 1 Abs. 4 zu § 6 StAnpG

sicht voraus. Zunächst gilt es, den von den Beteiligten verwirklichten Sachverhalt zu erfassen. Erst wenn feststeht, was die Parteien in tatsächlicher Hinsicht verwirklicht haben, kann im zweiten Abschnitt der Untersuchung geprüft werden, welchem gesetzlichen Tatbestand die tatsächliche Gestaltung unterzuordnen ist. An diese Feststellung kann sich dann noch ein Vergleich zwischen dem von den Beteiligten erstrebten wirtschaftlichen Erfolg einerseits und dem zur Erreichung dieses Erfolges verwirklichten Sachverhalt und dem diesem beigeordneten gesetzlichen Tatbestand andererseits anschließen. Entspricht der erstrebte wirtschaftliche Erfolg dem verwirklichten Sachverhalt und dem gesetzlichen Tatbestand, dann ist der Steueranspruch zweifelsfrei entstanden. Ergibt der Vergleich auch bei weitester Auslegung unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte keine Übereinstimmung, so ist dies ein wichtiger Anhaltspunkt für eine Steuerumgehung.

Sowohl die Finanzverwaltung als auch die Steuergerichte bemühen sich, die Steuerumgehung zu verhindern. Beide sind an die bestehenden Gesetze, speziell an die Steuergesetze gebunden. Grundsätzliche Unterschiede in der Behandlung der Steuerumgehung sind deshalb nicht vorhanden. Die Auffassung der Finanzverwaltung ist für die Steuergerichte nicht bindend. Das gilt auch umgekehrt mit der Einschränkung, daß die Beachtung der Rechtsgrundsätze der im Reichssteuerblatt veröffentlichten Urteile des RFH der Finanzverwaltung vom Reichsfinanzminister allgemein vorgeschrieben war.²⁰⁾ In seltenen Ausnahmefällen gibt es aber auch Anweisungen der obersten Finanzverwaltungsbehörden an die nachgeordneten Behörden, Rechtsgrundsätze bestimmter Entscheidungen des BFH nicht anzuwenden.²¹⁾

Die Finanzverwaltung ist weisungsgebundene Vertreterin des Fiskus. Sie hat dafür zu sorgen, daß dem Staat die auf Grund der Steuergesetze geschuldeten Steuern zufließen. Dem gegenüber sind die Steuergerichte unabhängige, an keine Weisungen gebundene Organe der Rechtsprechung. Allein schon aus diesem Unterschied heraus erklärt es sich, daß Entscheidungen der Steuergerichte und die Auffassung der Finanzverwaltung über ein und denselben Sachverhalt nicht immer übereinstimmen.

20) Vgl. dazu: Hartz-Lenski-Haver, Rechtsprechung und Verwaltung, Zur Nichtanwendung von Entscheidungen des BFH durch die Finanzverwaltungsbehörden in BB 1955, S. 517 ff

21) Hartz-Lenski-Haver a.a.O.

Soweit im folgenden von "Verhinderung der Steuerumgehung" die Rede ist, so ist damit gemeint, daß bereits die bloße Feststellung einer Finanzverwaltung oder eines Steuergerichts, ein bestimmter Sachverhalt stelle in seiner Konstruktion eine Steuerumgehung im Sinne des § 6 StAnpG dar, ein Akt zur Verhinderung der Steuerumgehung ist, auch wenn die Festsetzung der zu entrichtenden Steuer nicht sofort erfolgt.

§ 1 Die Verhinderungsmöglichkeiten

Zunächst sollen die einzelnen vom Gesetzgeber zur Verfügung gestellten Möglichkeiten darauf geprüft werden, ob und wieweit mit ihnen die Steuerumgehung verhindert werden kann oder welche Gründe gegen eine Verwirklichung dieser Möglichkeiten sprechen. Da spezielle Umgehungsnormen in Steuergesetzen erst verhältnismäßig spät erlassen worden sind, bestand zunächst die Notwendigkeit, andere Bestimmungen allgemeiner Art mit heranzuziehen. Diese Hilfskonstruktionen waren jedoch nicht immer geeignet, losgelöst von ihrem bisherigen Zweck nun den neuen Aufgaben gerecht zu werden.

1. Die Abhängigkeit der Verhinderungsmöglichkeiten von der jeweils herrschenden Rechtsauffassung

Ausgangspunkt für die Verhinderung der Steuerumgehung ist das bestehende Gesetzesrecht. Da die Gesetze aber keineswegs immer so gefaßt sind, daß sie den mit ihnen verbundenen Zweck erfüllen, kommt es für den Umfang und die Wirksamkeit der Bekämpfung darauf an, wieweit die Rechtsordnung gestattet, bei einer unzureichenden Gesetzesbestimmung den Zweck des gesamten Gesetzes mit zu berücksichtigen. Die Beantwortung dieser Frage hängt davon ab, wie das Verhältnis zwischen der einzelnen Gesetzesbestimmung und der Rechtsordnung, in die sie hineingestellt ist, gestaltet ist. Bei den Versuchen, die Steuerumgehung zu verhindern, ist daher die Stellung des Gesetzes als Rechtsnorm innerhalb der Rechtsordnung zu berücksichtigen. Die Rechtsordnung wiederum steht in enger Verbindung mit der Rechtsauffassung der in ihr lebenden Rechtssubjekte, die als subjektive Auffassung Wandlungen unterworfen ist.

A Der Einfluß des Positivismus

Der Rechtspositivismus des 19. Jahrhunderts beruhte auf der Auffassung, Recht sei nur dort zu finden, wo eine positive Satzung vorliege, denn eine Satzung, also etwa eine Verfassung oder ein Gesetz, werde dadurch zum Recht, werde positiv und wirksam, wenn hinter ihr ein Wille stehe, der sie anordne und eine Macht, die sie garantiere.²²⁾ Diese Positivität macht das eigentliche Wesen des Rechtes aus. Die ausschließliche Rechtschöpfungsbezugnis liegt entsprechend der Lehre Montesquieus von der Trennung der drei Gewalten allein beim Gesetzgeber. Verwaltung und Rechtsprechung haben lediglich das vorhandene, im Gesetz manifestierte Recht anzuwenden. Diese Beschränkung setzt voraus, daß man von der "Lückenlosigkeit des Rechts"²³⁾ ausgeht. Gesetz und Recht aber waren nach damaliger Auffassung grundsätzlich identisch.²⁴⁾ Daß diese Rechtsauffassung Steuerumgehungen geradezu begünstigte, braucht nicht besonders betont zu werden, denn die Steuerumgehung besteht ja im wesentlichen aus der Vermeidung des gesetzlichen Tatbestandes. Sie benutzt vom Gesetz nicht erfaßte Wege. Einer Verhinderung der Steuerumgehung waren insoweit enge Grenzen gesetzt, als der Einfluß des preußischen Allgemeinen Landrechts von 1794 auch nach Inkrafttreten des Bürgerlichen Gesetzbuches zunächst noch bestehen blieb. Im § 46 Einl. ALR²⁵⁾ wird eine wortgetreue Auslegung des Gesetzes gefordert. Für den Fall, daß kein Gesetz vorhanden ist, gestattet § 49 Einl. ALR²⁶⁾ die Analogie. Eine weitergehende Auslegung der Gesetze ist durch das Publikations-Patent vom 5.2.1794²⁷⁾ verboten, wonach insbesondere der Zweck und die Absicht des Gesetzes unberücksichtigt zu bleiben hatten.

Diese Auffassung entsprach dem rechtsstaatlichen Denken der damaligen Zeit. Das Wirt-

22) Vgl. v. Hippel, Rechtsdenken S. 188

23) Lehmann, Allgemeiner Teil S. 51

24) Vgl. v. Hippel a.a.O. S. 188

25) Abgedruckt bei Rehbein-Reincke, ALR, I S. 110

26) Rehbein-Reincke a.a.O. S. 110/111

27) Rehbein-Reincke a.a.O. S. 1 ff (9)

schaftsgebaren sollte frei sein von unvorhersehbaren staatlichen Eingriffen. Die Forderung nach einer möglichst umfassenden wirtschaftlichen und rechtsgeschäftlichen Gestaltungsfreiheit ist seitdem verbunden mit der Forderung nach genauer Normierung der Eingriffsmöglichkeiten seitens des Staates durch Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung. Diesen Forderungen entsprach zunächst ein Haften am Gesetzeswortlaut besonders durch die Steuergerichte, die Steuerumgehungsfälle anerkannten, weil die zivilrechtliche Gestaltung formell in Ordnung war, es eine ausdrückliche Bestimmung gegen die Steuerumgehung aber nicht gab. So hat der RFH in seiner Entscheidung vom 16.7.1919 - II A 142/19 ²⁸⁾ im sogenannten Mitropa-Fall festgestellt: "Das Gesetz enthält keine Vorschriften dahin, daß Umgehungsgeschäfte so besteuert werden sollen, wie das Geschäft, dessen Besteuerung die Beteiligten ersparen wollten." Ähnlich heißt es im Urteil vom 3.2.1882 - III 529/81 ²⁹⁾ des Reichsgerichts: "Es ist deshalb auch ein Vertrag, der zu dem Zwecke eingegangen wurde, um der Anwendung und den Nachteilen eines anderen bestimmten Gesetzes auszuweichen, deshalb allein noch nicht als zur Umgehung dieses Gesetzes (in fraudem legis) geschlossen anzusehen." Sofern der Vertrag formell in Ordnung sei, komme in privatrechtlicher Hinsicht der Beweggrund nicht weiter in Betracht. Das Preußische Oberverwaltungsgericht hat sich in seiner Entscheidung in Staatssteuersachen vom 14.2.1899 ^{E.IX.21-23 IX. 96/99} ³⁰⁾ der Entscheidung des RG angeschlossen und weiter ausgeführt: "Keine Gesetzesvorschrift, namentlich nicht eine Bestimmung des Einkommensteuergesetzes oder des Ergänzungssteuergesetzes ..., verbietet insbesondere den Steuerpflichtigen, zwecks Minderung der von ihnen zu zahlenden Einkommen- oder Ergänzungsteuer Bestandteile ihres Vermögens ihren Kindern zu übereignen." Die hier zum Ausdruck kommende Auffassung der Steuergerichte hat sich in der Folgezeit mehrfach gewandelt, jedoch bestehen wesentliche Unterschiede beispielsweise zur heutigen Auffassung des BFH nicht.

B Der Einfluß des Liberalismus

Es hat lange gedauert, bis sich die Auffassung von der "Lückenlosigkeit des Rechts" und

28) RFHE 1, 126 ff (127)

29) RGZ 6, 181 ff (186)

30) Pr.CVG in Staatssteuersachen Bd. 8, 25 ff (29)

der "Identität von Gesetz und Recht"³¹⁾ gewandelt hatte. Bei der Beurteilung der Stellung der Gesetze als Rechtsnormen innerhalb der Rechtsordnung hat der Liberalismus erst Berücksichtigung gefunden zu einer Zeit, als der Liberalismus als Bewegung wie auch als Weltanschauung bereits im Abklingen war, nämlich zu Beginn des 20. Jahrhunderts. Da erst sah man ein, daß auch die beste Rechtsordnung Lücken haben mußte. Zwar bewirkte das starre Festhalten am Wortlaut des Gesetzes wegen der Vorhersehbarkeit hoheitlicher Maßnahmen einen hohen Grad von Rechtssicherheit, diese sollte aber, was häufig der Fall gewesen war, nicht länger auf Kosten der Gerechtigkeit und damit auch der Gleichheit der Behandlung vorgezogen werden. Die Aufgabe, eine Verbindung zwischen flexiblem Leben und starrem Gesetzesrecht herzustellen, sollte nicht mehr einseitig dadurch gelöst werden, daß man die Beweglichkeit einengte, es sollte vielmehr ein Weg gefunden werden, das Recht selbst aus seinen starren Fesseln zu lösen und es der Dynamik des Wirtschaftslebens anzupassen. Dieser Aufgabe konnte der Gesetzgeber allein wegen der Schwerfälligkeit der Gesetzgebungsmaschinerie nicht gerecht werden. Es war daher erforderlich, die durch den Einfluß der Lehren Montesquieus und durch die positivistische Auffassung dieser Lehren erfolgte Beschränkung der richterlichen Befugnisse aufzuheben und dem Richter eine freiere Stellung zu gewähren. Der Richter mußte zur schöpferischen Mitwirkung im Rahmen und damit in den Grenzen der bestehenden Gesetze berufen werden. Er sollte nicht länger nur Diener am Wort sein, sondern Diener am Zweck des Gesetzes werden.³²⁾ Es war mit anderen Worten ein Übergang vom blinden Gehorsam dem Gesetz gegenüber zum denkenden Gehorsam erforderlich.³³⁾ Diese vom Wortlaut des Gesetzes abgehende und dafür den wirtschaftlichen Zweck in den Vordergrund schiebende Auffassung von der Bedeutung und Aufgabe der Gesetze setzte sich zum ersten Male bahnbrechend durch in der Entscheidung des RG vom 5.1.1914 - VII 404/13,³⁴⁾ dem sogenannten Hohenlohe-Fall, wo die Bargründung einer Aktiengesellschaft mit nachfolgendem Kauf verschiedener Berg- und Hüttenwerke, Grundstücke und Kuxe für die Stempelsteuer als verschleierte Sachgründung angesehen wurde. In dem Urteil heißt es: "Anders (als nach den Bestimmungen des HGB) ist jedoch die Rechtslage zu beurteilen, wenn man sie vom Standpunkt des Stempelgesetzes aus betrachtet,

31) s.o. Anm. 23 und 24

32) Vgl. Lehmann a.a.O. S. 51

33) Klein a.a.O. S. 52

34) RGZ 84, 17 ff (21 f)

eines Finanzgesetzes, das dazu bestimmt ist, dem Fiskus beim Vorliegen eines bestimmten Tatbestandes Einnahmen zuzuführen. Hier entscheidet in erster Reihe der aus dem Steuergesetz ersichtliche oder sonst als unzweifelhaft feststehende Zweck des Gesetzes und nicht bloß die von den Parteien willkürlich gewählte äußere rechtsgeschäftliche Form, insbesondere dann nicht, wenn diese von der sonst üblichen Form, deren Beachtung als die gewöhnliche das Steuergesetz voraussetzt, abweicht." Daß das Steuergesetz die geschäftlichen Vorgänge von der wirtschaftlichen und nicht von der formalrechtlichen Seite aus treffen will, hatte das RG bereits im Urteil vom 20.9.1910 - VII 527/09 ³⁵⁾ betont. Erst die in den genannten Entscheidungen zum Ausdruck kommende Lösung vom Wortlaut des Gesetzes ermöglichte eine wirksame Bekämpfung der Steuerumgehung. Erst die freiere Stellung des Richters gab diesem die Möglichkeit, Steuerumgehungsversuchen entgegenzutreten. Welche Möglichkeiten das auf seinen ursprünglichen Zweck zurückgeführte Gesetz zur Verhinderung der Steuerumgehung selbst gibt, wird im folgenden zu untersuchen sein.

II. Die Behandlung von Umgehungsgeschäften als nach bürgerlichem Recht mangelhafte Geschäfte

Das Bürgerliche Gesetzbuch enthält verschiedene Bestimmungen, die auf den ersten Blick geeignet erscheinen, der Steuerumgehung wirksam zu begegnen. Dementsprechend ist auch von ihnen Gebrauch gemacht worden. Es wird jedoch zu zeigen sein, daß keine dieser Bestimmungen wirklich geeignet ist zur Vermeidung der Steuerumgehung beizutragen. Sie treffen nicht den Kern der Steuerumgehung. Ihre Anwendung zeugt daher von einer gewissen Hilflosigkeit dem Steuerumgehungsproblem gegenüber.

A § 134 BGB

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß die Steuerumgehung nicht verboten ist. Der Gesetzgeber mißbilligt lediglich die als Nebenfolge des jeweiligen Rechtsgeschäftes auftretende Verminderung des Steueraufkommens. Die Steuerumgehung verstößt also nicht gegen ein Verbotsgesetz. Zwar handelt es sich auch um einen Gesetzesverstoß insoweit, als der

35) RGZ 74, 186 ff (189)

Sinn und Zweck des Gesetzes verletzt wird. Steuergesetze sind jedoch Gebotsgesetze, während sich der § 134 BGB ausdrücklich nur auf Verbotsgesetze bezieht. Die Anwendung dieser Bestimmung zur Bekämpfung der Steuerumgehung ist daher ungeeignet. Auf anderen Teilgebieten der Gesetzesumgehung, wo es sich um die Umgehung von Verbotsgesetzen handelt, vermag der § 134 BGB dagegen eine wirksame Umgehungsbekämpfung zu gewährleisten, da § 134 BGB nicht nur Verstöße gegen den Wortlaut eines Verbotsgesetzes erfaßt, sondern auch Verstöße gegen den Sinn und Zweck solcher Gesetze.

Die Anwendung des § 134 BGB auf die Steuerumgehung würde auch im Ergebnis zu weit führen, die Folge wäre zumindest zivilrechtliche Nichtigkeit. Steuerumgehungsgeschäfte werden aber nicht als nichtig behandelt, es wird ihnen lediglich die steuerliche Wirksamkeit versagt. Darüber hinaus wird die vom Gesetzgeber als angemessen angesehene rechtliche Gestaltung der Besteuerung zugrunde gelegt.

B § 138 BGB

Wesentlich näher liegt die Annahme, die Steuerumgehung sei ein Verstoß gegen die guten Sitten. Auch hier muß jedoch zunächst wieder auf die möglichen Folgen einer solchen Betrachtungsweise hingewiesen werden. Ziel der Steuerumgehungsbekämpfung ist nicht die Nichtigkeit, sondern gerade die wirtschaftliche Aufrechterhaltung des Geschäfts, allerdings unter Umdeutung in die tatbestandsmäßigen Rechtsformen.³⁶⁾ Auch setzt der Tatbestand des § 138 BGB voraus, daß das Rechtsgeschäft, durch das eine Steuer umgangen werden soll, sich nach seinem Inhalt, Beweggrund und Zweck, also nach seinem Gesamtcharakter als ein sittenwidriges darstellt.³⁷⁾ Bei einem Umgehungsgeschäft kann aber lediglich die Nebenfolge der Steuerersparnis einen Verstoß gegen die guten Sitten bedeuten. Das Geschäft selbst ist im Hinblick auf § 138 BGB in der Regel nicht zu beanstanden. Bei der Untersuchung eines möglicherweise sittenwidrigen Steuervorteils ist zu beachten, daß, vom rechtlichen Standpunkt aus betrachtet, es nicht entscheidend ist, ob dem Staat möglichst hohe Steuerbeträge zufließen, viel wichtiger ist, daß Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit

36) Vgl. Hensel, Dogmatik S. 234

37) Krüger-Nieland in RGRK Anm. 6 zu § 138 BGB

auch auf dem Gebiet des Steuerrechts herrschen. "Ausschlaggebender als die Schädigung des Staates ist die Mißachtung der Gesetze selbst." ³⁸⁾ Auf einen weiteren, in diesem Zusammenhang beachtenswerten Punkt weist Hensel ³⁹⁾ hin: "Die Steuernorm bewirkt (oder soll bewirken) nur ein unvermeidliches Akzessorium zum Tatbestand des Privatrechts." Durch die mit wirtschaftlichen Hauptzielen unternommenen Rechtsgeschäfte entstehen auch Steueransprüche des Staates. Es kann also bei einem eine Steuerumgehung enthaltenden Geschäft immer nur die Nebenfolge sittenwidrig sein. Dadurch wird aber nicht der Gesamtcharakter des Rechtsgeschäftes ebenfalls sittenwidrig, so daß auch die Bestimmung des § 138 BGB zur Bekämpfung der Steuerumgehung versagt. ⁴⁰⁾

C § 140 BGB

Die Konversion (§ 140 BGB) hat mit der Steuerumgehung gemein, daß in beiden Fällen ein Rechtsgeschäft vorliegt, das so, wie es abgeschlossen worden ist, vom Gesetzgeber irgendwie mißbilligt wird. Bei der Untersuchung, was denn im einzelnen zu beanstanden ist, zeigen sich jedoch bereits die Unterschiede. Eine Umdeutung kann nur in Betracht kommen, wenn die Nichtigkeit des vorgenommenen Rechtsgeschäfts feststeht. ⁴¹⁾ Darüber hinaus muß das nichtige Rechtsgeschäft alle Bestandteile eines anderen Rechtsgeschäfts enthalten, diese Bestandteile dürfen aber von der Nichtigkeit nicht mit ergriffen werden. Das Umge-

38) Maassen a.a.O. S. 57

39) Hensel, Dogmatik S. 235

40) a.A. Becker, 7. Aufl. Anm. 4b zu § 5 AO 1919: Die Not des Vaterlandes rechtfertigt es, das Handeln in fraudem der Steuergesetze in dem durch § 5 AO festgelegten Umfang steuerrechtlich für unwirksam zu erachten, und zwar unter Hinweis auf § 138 BGB. Becker weist aber dann darauf hin, daß es allein mit der Unwirksamkeit nicht getan sei, sondern daß die nicht getroffenen Maßnahmen als vorgenommen zu unterstellen seien und demgemäß der Steuerpflicht zu unterliegen hätten. Dem Endergebnis ist zuzustimmen, lediglich der Weg über § 138 BGB ist aus den angegebenen Gründen abzulehnen. Denn wer die Unsittlichkeit des Steuerumgehungsgeschäfts nach § 138 BGB behauptet, muß wegen des Erfordernisses, daß sich die Sittenwidrigkeit auf den Gesamtcharakter des Geschäfts erstrecken muß, folgerichtig schließlich zu dem Satz gelangen: Die Rechtsgeschäfte des Privatrechts sind dazu da, dem Staate Steuern zu verschaffen (Hensel, Dogmatik S. 235). Das kann nicht stimmen.

41) Vgl. Krüger-Nieland in RGRK Anm. 1 zu § 140 BGB

lungsgeschäft ist nicht wichtig. Die Steuerumgehung äußert sich vielmehr gerade dadurch, daß ein wirtschaftlicher Erfolg auf einem vom bürgerlichen Recht als zulässig zur Verfügung gestellten Weg erreicht wird, nur hat der Steuergesetzgeber ursprünglich einen anderen Weg im Auge gehabt. Dadurch wird aber die privatrechtliche Gültigkeit des eingeschlagenen Weges nicht beeinträchtigt. Auch bleibt bei einer Steuerumgehung der wirtschaftliche Erfolg unberührt. Die Umwandlung des Umgehungstatbestandes erfolgt in der Weise, daß die tatsächlich verwirklichten Rechtselemente für die Besteuerung in die nicht verwirklichten Merkmale des gesetzlichen Steuertatbestandes umgeformt werden.⁴²⁾ Durch diese Umformung in den gesetzlichen Steuertatbestand entsteht die vom Gesetzgeber beabsichtigte Steuerpflicht. Gerade die Entstehung dieser Steuerpflicht sollte durch das Umgehungsgeschäft vermieden werden. Es ergeben sich also für die Beteiligten zusätzliche Folgen. Für § 140 BGB gilt, daß eine Umdeutung nicht zu einer Umänderung oder Ergänzung des abgeschlossenen Geschäfts in der Weise führen darf, daß sich für die Parteien ganz andere oder weitergehende Folgen ergeben, als sie mit dem ursprünglichen Rechtsgeschäft beabsichtigt waren.⁴³⁾ Auch durch Konversion läßt sich daher die Steuerumgehung nicht verhindern.

D § 242 BGB

Der Grundsatz von "Treu und Glauben" hat nicht nur im Bereich des bürgerlichen Rechts Geltung, seine Anwendbarkeit erstreckt sich vielmehr auf das Gebiet der gesamten Rechtsordnung. So ist er auch im Steuerrecht anwendbar.⁴⁴⁾ Der RFH hat im Urteil vom 23.5.1933 - VI A 907/32⁴⁵⁾ ausgesprochen: "Der Grundsatz von Treu und Glauben ... gewinnt auch für das öffentliche Recht und insbesondere das Steuerrecht immer mehr an Bedeutung." Der BFH hat diese Auffassung beibehalten und den Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht ständig angewandt.⁴⁶⁾ Zur Verhinderung der Steuerumgehung ist dieser Grundsatz

42) Vgl. Hensel, Dogmatik S. 236

43) Vgl. Krüger-Nieland, RGRK Anm. 2 zu § 140 BGB

44) a.A. Hensel, Dogmatik S. 236

45) RSStBl 1933, 663 ff (665)

46) Vgl. z.B. BFH, Urt v. 28.2.1961 - I 25/61 U in BFHE 72, 689 ff = BStBl 1961 III S. 252 f vgl. hierzu u.a. die Übersicht bei Littmann, Das Einkommensteuerrecht, 8. Aufl. Anm. 131 ff. vor § 1

jedoch wegen seiner Unbestimmtheit nicht geeignet. Wegen der schwierigen Abwägung der zu berücksichtigenden öffentlichen Interessen ist es nicht möglich, allgemeine Erfahrungssätze im Hinblick auf Treu und Glauben aufzustellen. Außerdem wird hier das Verhältnis des Staates zum Staatsbürger berührt; ⁴⁷⁾ dieses Verhältnis, das problematischer ist als das Verhältnis der nach bürgerlichem Recht an einem Rechtsgeschäft beteiligten Personen zueinander, rechtfertigt trotz der generellen Geltung des Grundsatzes von Treu und Glauben auch auf diesem Gebiet eine gewisse Sonderbehandlung. Insbesondere erfordert das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit ein Festhalten an dem Gebot der Gesetzmäßigkeit. Daraus ergibt sich, daß Maßnahmen gegen Steuerumgehungen nur auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelungen erfolgen dürfen.

Das gilt auch, wenn man annehmen würde, daß es eine besondere "Steuertreue" gibt. Dieser Begriff war als eine Folge der Änderung des Rechtsdenkens, wie sie die Ereignisse des Jahres 1933 mit sich gebracht hatten, geprägt worden. Er sei der Vollständigkeit halber hier erwähnt, weil er unter Berufung auf den Grundsatz von "Treu und Glauben" entwickelt worden war. Gegen diese Bezugnahme bestehen heute jedoch größte Bedenken. Im Vordergrund des Rechtsdenkens stand nicht mehr der Schutz des einzelnen Bürgers vor Übergriffen der Staatsgewalt, sondern die Bindung des einzelnen an die Gemeinschaft. Die Steuerumgehung wurde demgemäß als gröblicher Verstoß gegen die Gefolgschaftstreue und damit gegen den Gedanken der Volksgemeinschaft aufgefaßt. ⁴⁸⁾ Mit dem heutigen rechtsstaatlichen Denken, bei dem der Schutz des Einzelnen wieder im Vordergrund steht, ist der Begriff der Steuertreue, die über die Befolgung der Steuergesetze noch hinausgehen sollte ⁴⁹⁾ und somit von jedem einzelnen ein fiskalisches Denken und Handeln forderte, nicht zu vereinbaren. Dieser Begriff steht insbesondere auch im Gegensatz zu dem immer wieder von Rechtslehre und Rechtsprechung ⁵⁰⁾ betonten Recht des Steuerpflichtigen, sich im Rahmen der Gegebenheiten so einrichten zu dürfen, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen brauche. Der Begriff der "Steuertreue" ist mit der heutigen Staats- und Rechtsauffassung nicht mehr zu vereinbaren und kann keine Geltung mehr beanspruchen. Er scheidet daher als Möglich-

47) Vgl. Langhorst a.a.O. S. 24

48) Vgl. Beckenkamp a.a.O. S. 7

49) Vgl. Langhorst a.a.O. S. 25

50) Vgl. z.B. BFH, Urt v. 22.8.1951 - IV 246/50 S in BFHE 55, 449 ff (453) = BStBl 1951 III S. 181 ff (183)

keit zur Verhinderung der Steuerumgehung allein und im Zusammenhang mit dem Grundsatz von Treu und Glauben aus.

E § 117 Absatz I BGB

Erstmalig Bähr⁵¹⁾ hat nachdrücklich darauf hingewiesen, daß das Umgehungsgeschäft kein Scheingeschäft ist. "Man verwechselt ein gesetzmühendes Geschäft mit einem simulierten Geschäft, obwohl die Natur beider ganz verschieden ist." Kennzeichen des Scheingeschäfts (§ 117 Abs. I BGB) ist ein bewußter Widerspruch zwischen Wille und Erklärung, wobei dieser Widerspruch auf einer Vereinbarung der Beteiligten beruht.⁵²⁾ Das, was die Beteiligten erklärt haben, wollen sie in Wirklichkeit gar nicht. Von einem solchen Geschäft sagt Bähr,⁵³⁾ es "ist eben gar kein Geschäft, weil ihm der entsprechende Wille der Kontrahenten fehlt. Es ist nur der leere Schein eines Geschäfts, den zu irgend einem Zwecke hervorzurufen die Kontrahenten für gut finden." Im Gegensatz dazu steht das Umgehungsgeschäft, es "ist vollkommen ernst gemeint, man will es wirklich. Man will es auch ganz so, wie man es geschlossen hat, das heißt, mit allen an die gewählte Rechtsform sich knüpfenden Folgen."⁵⁴⁾ Sicherstes Anzeichen dafür, daß eine Umgehung ernstlich gewollt ist, ist die damit verbundene Steuerersparnisabsicht.

Ein weiterer Unterschied liegt in der Wirkung. Ein Scheingeschäft ist gemäß § 117 Abs. I BGB stets nichtig. Nicht so das Umgehungsgeschäft. Hier werden lediglich die steuerlichen Nebenfolgen unbeachtet gelassen, wobei der wirtschaftliche Erfolg unangetastet bleibt.⁵⁵⁾ Den Unterschied zwischen Scheingeschäft und Umgehungsgeschäft hat der RFH in mehreren

51) Bähr, Urteile des Reichsgerichts S. 57. Bähr untersucht zwar die Unterschiede zwischen Scheingeschäft und allgemeiner Gesetzesumgehung, jedoch gelten die hier gefundenen Unterscheidungsmerkmale ausnahmslos auch für die Steuerumgehung.

52) Vgl. Krüger-Nieland, RGRK Anm. 1 zu § 117 BGB

53) Bähr a.a.O. S. 60

54) Bähr a.a.O. S. 59/60

55) Dabei ist aber zu berücksichtigen, daß sich eine höhere Besteuerung letztlich doch auf den wirtschaftlichen Erfolg auswirken kann.

Entscheidungen deutlich herausgearbeitet⁵⁶⁾ und damit nachgewiesen, daß durch die Anwendung des § 117 Abs. I BGB eine Steuerumgehung nicht verhindert werden kann.

F § 117 Absatz II BGB

Dem Umgehungsgeschäft am nächsten kommt das verdeckte Geschäft. Hier schließen die Parteien ein Scheingeschäft ab, um dadurch ein anderes wirklich gewolltes zu verdecken (§ 117 Abs. II BGB). Es ist daher naheliegend, beim Umgehungsgeschäft den Umgehungstatbestand als nur zum Schein verwirklicht anzusehen, hinter dem sich der wahre, nämlich der Steuertatbestand verbirgt. Die Behandlung des Umgehungsgeschäfts als dissimuliertes Geschäft setzt voraus, daß die Beteiligten ernsthaft das im Steuertatbestand erfaßte Rechtsgeschäft gewollt haben. In dieser subjektiven Seite liegt der Unterschied zwischen Umgehungsgeschäft und verdecktem Geschäft. Zwar wird man bei vielen Umgehungsfällen auch durch die Anwendung des § 117 Abs. II BGB zu brauchbaren Ergebnissen kommen, doch wird dabei, vielleicht wegen der Schwierigkeit des Nachweises, die subjektive Seite nicht genügend gewürdigt. Daß es sich trotzdem um brauchbare und darum um befriedigende Ergebnisse handelt, stellt sich erst bei teleologischer Betrachtung heraus. Um aber von vornherein die Unterschiede klarzulegen, muß festgestellt werden, welches Rechtsgeschäft die Parteien wirklich gewollt haben. Wenn der ernsthafte rechtsgeschäftliche Wille auf den Abschluß gerade des Umgehungsgeschäfts gerichtet war, weil nur durch den Abschluß dieses Geschäfts der erstrebte Erfolg, nämlich die Steuerersparnis, herbeigeführt werden konnte, so ist für die Anwendung des § 117 Abs. II BGB kein Raum.⁵⁷⁾ Wichtigstes Indiz für die Ernsthaftigkeit gerade des abgeschlossenen Geschäfts ist also die Tatsache, daß nur so und nicht anders die Steuerpflicht umgangen oder doch gemildert werden konnte. Dabei spielt es keine Rolle, daß die am Geschäft Beteiligten beabsichtigen haben, mit dem abgeschlossenen Geschäft denjenigen wirtschaftlichen Erfolg zu erreichen oder ihm doch möglichst nahe zu kommen, der mit dem im Steuertatbestand gesetzlich festgelegten verbunden ist. Entscheidend ist allein die Frage, ob die Beteiligten das in Erscheinung tretende Rechts-

56) Vgl. RFH Urt v. 5.1.1926 - II A 654/25 in StW 1926 Nr. 27 u. v. 21.1.1930 - II A 665/29 in StW 1930 Nr. 383

57) Vgl. Hensel, Dogmatik S. 233

geschäft wirklich gewollt haben. Wird die Frage bejaht – und dafür spricht die mit dem Geschäft im Verhältnis zum gesetzlichen Tatbestand verbundene Steuerersparnis – so liegt ein Fall von Steuerumgehung vor. Diese Abgrenzung zeigt die Grenze der Anwendungsmöglichkeit des § 117 Abs. II BGB. Das ernsthafte Steuerumgehungsgeschäft kann nicht als verdecktes Geschäft bezeichnet und behandelt werden. Obwohl die Abgrenzung theoretisch scharf durchzuführen ist, ist das in der Praxis nicht immer der Fall gewesen. Wenn Umgehungsfälle als dissimulierte Geschäfte behandelt worden sind, so geschah das nicht etwa, weil man die Bestimmung des § 117 Abs. II BGB auf Umgehungsgeschäfte anwenden wollte, sondern weil die Grenzen nicht scharf genug gezogen worden sind und man annahm, ein verdecktes Geschäft vor sich zu haben.

III. Analogie als Verhinderungsmöglichkeit

Wenn auch die positiven Bestimmungen des BGB keine Handhabe boten, um die Steuerumgehung wirksam zu verhindern, so sind damit doch die Mittel, die vom Gesetzgeber zur Verfügung gestellt werden, keineswegs erschöpft. In den verschiedensten Gesetzesbestimmungen kommt der Wille des Gesetzgebers, eine bestimmte Gruppe von Sachverhalten in einer bestimmten Weise zu erfassen, zum Ausdruck, auch wenn ausdrückliche Regelungen fehlen. Das trifft sowohl auf die Fälle der Gesetzesanalogie zu, in denen also ein vom Gesetz nicht erfaßter Sachverhalt einem gesetzlichen Tatbestand so stark ähnelt, daß dessen Anwendung naheliegt und angebracht erscheint, als auch auf die sogenannte Rechtsanalogie, bei der ein Sachverhalt keinem gesetzlichen Tatbestand auch nur nahekommt, der jedoch nach dem Grundgedanken der gesamten Rechtsordnung einer bestimmten Regelung und Wertung bedarf.

Die Analogie ist ein Weiterdenken des Gesetzeswillens auf Fälle, die vom Gesetzeswortlaut nicht getroffen werden.⁵⁸⁾ Das setzt voraus, daß der im Gesetz gegebene Tatbestand bewertet und daß das Ergebnis dieser Bewertung dann mit dem konkret gegebenen Sachverhalt verglichen wird.⁵⁹⁾ Über die notwendige Voraussetzung dieses Vergleiches hat das RG

58) Vgl. Lehmann, Allg. Teil S. 57

59) Vgl. Lion, Steuerrechtl. Wirtschaftsbegriffe S. 157

in seiner Entscheidung vom 31.1.1907 – VI 246/06⁶⁰⁾ gesagt: "Die Anwendung einer für bestimmte Verhältnisse gegebenen Rechtsnorm auf andere verwandte Verhältnisse im Wege der Analogie setzt voraus, daß auf der einen und der anderen Seite wesensgleiche oder rechtstähnliche Tatbestände vorliegen, und daß auf beide der gleiche innere Grund zutrifft." Die analoge Anwendung eines Satzes auf einen bestimmten Sachverhalt setzt also eine Lücke im Gesetz voraus, das diesen Sachverhalt deshalb nicht mehr erfassen kann. Gesetz in diesem Sinne kann sowohl ein Spezialgesetz sein, als auch die Summe aller Gesetze schlechthin. Die Lücke darf aber nur beim Wortlaut des Gesetzes vorhanden sein, der Sinn und Zweck des Gesetzes muß einheitlich sein. Der Analogieschluß schließt diese Lücke und ermöglicht so eine lückenlose Gesetzesanwendung. Wird dagegen ein Sachverhalt auch vom Sinn und Zweck eines Gesetzes nicht erfaßt, so ist eine analoge Anwendung dieses Gesetzes nicht möglich. Damit scheint die Analogie zur Verhinderung der Steuerumgehung geeignet zu sein, denn die Steuerumgehung nützt als Tatbestandsvermeidung gerade die in den Steuergesetzen enthaltenen Lücken. Es ist dem Gesetzgeber nicht möglich, in einem Steuergesetz alle Möglichkeiten zur Erreichung eines wirtschaftlichen Zieles aufzuzählen. Er muß sich damit begnügen, die Steuerpflicht an die von ihm als normal angesehenen Tatbestände zu knüpfen. Die übrigen, im Wortlaut nicht erfaßten Möglichkeiten stellen Lücken im Gesetz dar. Der Analogieschluß errichtet die zur Vervollkommenheit des Gesetzessystems notwendigen Schranken an den vom Gesetzgeber bisher unbewacht gelassenen Stellen.⁶¹⁾ Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Lücken bisher nicht bemerkt worden sind, es sich also um neu entdeckte Umgehungsmöglichkeiten handelt, oder ob der Gesetzgeber die Lücken zwar erkannt, sie aber wegen ihrer Variationsmöglichkeiten aus gesetzes-technischen Gründen nicht hat erfassen können. In der Regel handelt es sich hier um Lücken in den einzelnen Steuergesetzen, sie wären daher weitgehend durch Gesetzesanalogie zu schließen. Die Rechtsanalogie käme dann zur Anwendung, wenn es sich um Lücken im Gesamtsystem der Steuergesetze handeln würde.

Ist die Anwendung der Analogie geeignet, die Steuerumgehung zu verhindern, so ist damit noch nicht gesagt, daß der Analogieschluß im Steuerrecht auch zulässig ist. Das Steuerrecht

60) RGZ 65, 134 ff (137)

61) Vgl. Hensel, Dogmatik S. 245

hat Ähnlichkeit mit dem Strafrecht. In beiden Rechtsgebieten greift der Staat in die Rechte des Bürgers ein; er verlangt unter gewissen Voraussetzungen ein bestimmtes Verhalten. Auf beiden Gebieten besteht ein besonders starkes Interesse nach absoluter Rechtssicherheit. In beiden Fällen dürfen die Eingriffe deshalb nur auf gesetzlicher Grundlage erfolgen. Für das Gebiet des Strafrechts ist die Analogie durch § 2 StGB verboten. Eine entsprechende Bestimmung fehlt im Steuerrecht. Gemäß § 3 Abs. 1 StAnpG entsteht die Steuerschuld, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Wird der gesetzliche Tatbestand nicht erfüllt, dann entsteht keine Steuerschuld (*argumentum e contrario*). Anders als dies § 2 Abs. 1 AO für den Geltungsbereich des formellen Abgabenrechts ausspricht, ist Gesetz in diesem Sinne nicht bereits jede materielle Rechtsnorm, zu der auch der durch Analogieschluß gefundene Rechtssatz gehören würde, sondern nur das förmliche Gesetz im Sinne des Art. 77 Abs. 1 des Grundgesetzes,⁶²⁾ denn entscheidend ist die Forderung nach der Bestimmtheit der Besteuerung.⁶³⁾ Bei Eingriffsrechten des Staates in die Freiheitssphäre des einzelnen Bürgers kann der durch Analogieschluß gefundene Rechtssatz auf den von den Eingriffsrechten betroffenen Rechtsgebieten nicht als geltende Rechtsnorm gewertet werden.⁶⁴⁾

Zur Frage der Zulässigkeit der Analogie im Steuerrecht hat der RFH in einem Gutachten vom 23.6.1921 I D 1/21⁶⁵⁾ wie folgt Stellung genommen: "Wenn nun auch die Rechtsprechung bei Anwendung der Steuergesetze nicht nur auf Auslegung des gesetzten Rechtes beschränkt, sondern auch dazu berufen ist, vorhandene Lücken des Gesetzes im Wege freier Fortbildung des gesetzten Rechtes auszufüllen ..., so findet diese ihre Aufgabe doch ihre Begrenzung darin, daß es sich eben um Ausfüllung von Lücken des Gesetzes handeln muß. Soweit in Frage steht, ob ein bestimmter Tatbestand eine Steuerpflicht auslösen soll, kann die Ausfüllung

62) Bühler-Strickrodt § 5 III. So auch Paulick, Bühler-Festschrift S. 121 ff (150): "Steuerliche Lasten und steuerliche Pflichten können den Staatsbürgern in der Bundesrepublik nur im Wege eines formellen Gesetzes auferlegt werden; nur ein formelles Gesetz kann und darf die Tatbestände festlegen, an die sich die steuerliche Leistungspflicht knüpft."

63) Vgl. Spitaler, Auslegungsregeln S. 298

64) Vgl. Hensel, Dogmatik S. 247

65) RFHE 6, 292 ff (298 f)

einer Lücke des Gesetzes nur dann in Frage kommen, wenn der Gesetzgeber die Steuerpflicht für den Tatbestand selbst angeordnet, aber diesen sie bedingenden Tatbestand nicht völlig genau umschrieben hat. Nicht dagegen darf der Richter einen anderen Tatbestand, der nach seiner Ansicht möglicherweise den Gesetzgeber hätte veranlassen können, die gleiche Steuer auch auf diesen Fall zu erstrecken, der Steuerpflicht unterwerfen. Das würde auf eine materielle Abänderung des geltenden Rechts, nicht mehr auf bloße Ergänzung durch Ausfüllung einer Lücke hinauskommen, und solche Gesetzesänderung ist ... dem Gesetzgeber allein vorzubehalten." Aus diesen Ausführungen ergibt sich, daß der RFH dort eine Gesetzeslücke sieht, wo in Wirklichkeit gar keine ist. Hat der Gesetzgeber die Steuerpflicht für einen bestimmten Tatbestand angeordnet, so hat er damit eine Regelung getroffen, eine Lücke ist nicht mehr vorhanden. Soweit er den betreffenden Tatbestand nicht hinreichend genug umschrieben hat, bedarf der Gesetzesinhalt der Klarstellung. Das ist Sache der Auslegung, eine Fortbildung des Rechts durch Analogie kommt nicht in Betracht.⁶⁶⁾ Die Schaffung neuer Steuertatbestände durch Fortbildung des Rechts im Wege der Analogie – und gerade diese Weiterentwicklung ist die Aufgabe der Analogie – ist dem Richter verboten. Da zur Verhinderung der Steuerumgehung gerade eine Weiterentwicklung der vorhandenen Gesetze erforderlich wäre, diese Möglichkeit dem Richter aber genommen ist, scheidet die Analogie trotz ihrer generellen Geeignetheit als zulässige Maßnahme gegen die Steuerumgehung aus.⁶⁷⁾

IV. Auslegung als Verhinderungsmöglichkeit

Jede Gesetzesanwendung, nämlich die Subsumierung eines Lebenstatbestandes unter die

66) Vgl. Kruse, *Gesetzmäßige Verwaltung* S. 124

67) a.A. Maassen a.a.O. S. 67 ff. Da die Analogie im Steuerrecht nicht wie im Strafrecht verboten sei, sei es nicht nur Recht, sondern sogar Pflicht des Richters, von ihr Gebrauch zu machen. Vorsichtige Anwendung sei jedoch geboten. Maassen beruft sich auf das oben zitierte Gutachten des RFH und schließt sich der darin enthaltenen Auffassung von den angeblichen Lücken im Gesetz an. Da er den Anwendungsbereich der Analogie aber sehr stark einschränkt, ist im Ergebnis eine Abweichung von der im Text vertretenen Ansicht kaum mehr gegeben.

maßgebende Rechtsnorm mit dem Ziel, eine bestimmte Rechtsfolge herbeizuführen, erfordert zunächst die Feststellung des konkreten Lebenstatbestandes, die Sachverhaltserfassung. Während es im Zivilprozeß in der Regel Aufgabe der Beteiligten ist, den jeweiligen Sachverhalt unter Angabe der Beweismittel darzulegen, muß bei herrschender Officialmaxime, z.B. in den Verfahren vor den Steuergerichten, der konkrete Sachverhalt von Amts wegen ermittelt werden. Ermittlung des Sachverhalts heißt Feststellung dessen, was die Parteien in tatsächlicher Hinsicht verwirklicht haben. Die an der Verwirklichung eines Sachverhalts Beteiligten können sich vorher darüber Gedanken machen, was sie beabsichtigten, und ob mit dem zu verwirklichenden Sachverhalt diese ihre Absicht auch zu erfüllen sein wird. Ist der Sachverhalt erst vorhanden, so kann ihm kein neuer Sinn und Zweck mehr unterschoben werden. Daraus ergibt sich, daß dem Sachverhalt ursprünglich bereits ein Sinn und Zweck beigeordnet war, eben die Absicht der Beteiligten. Diesen Sinn und Zweck gilt es neben dem Sachverhalt selbst ebenfalls zu erfassen. Sind Sinn und Zweck des Sachverhaltes nicht eindeutig, so bedarf es ihrer Klarstellung. Der konkrete Sachverhalt muß ausgelegt werden.⁶⁸⁾

Steht der von den Beteiligten verwirklichte Sachverhalt fest, dann muß die maßgebliche Rechtsnorm gefunden werden, deren Tatbestand den konkreten Sachverhalt erfaßt. Zu diesem Zwecke gilt es, den Sinn der in Frage kommenden Rechtsnorm zu bestimmen. Auslegung eines Satzes (Gesetzesauslegung im Gegensatz zu der oben bereits geschilderten Sachverhaltsauslegung) bedeutet daher Klarstellung seines Sinnes, und zwar des Sinnes, der für das Rechtsleben, also auch für die richterliche Entscheidung, der maßgebende ist.⁶⁹⁾

68) Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau S. 34; ders., Beurteilung von Tatbeständen, StW 1936 Sp. 833 ff (855); v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 19 zu § 1 StAnpG. a.A. Spitaler, Auslegungsregeln des StR in StbJb 1949 S. 269: "Man hat im Steuerrecht Tatbestände nicht auszulegen, sondern man hat sie .. richtig und wahr darzustellen." Spitaler beschränkt sich nicht auf die Forderung nach Darstellung der Tatbestände - wie sich aus dem Zusammenhang ergibt, sind nicht gesetzliche Tatbestände, sondern einzelne Sachverhalte gemeint - sondern fügt hinzu, wie diese Darstellung zu erfolgen habe, nämlich "richtig und wahr". Damit fordert aber auch er zu einer Wertung auf, einer Wertung, die sich nur an der subjektiven Seite des Sachverhaltes, nämlich an der Absicht der Beteiligten, eben dem Sinn und Zweck, den sie dem Sachverhalt beigelegt haben, messen kann. Sind Sinn und Zweck aber nicht eindeutig, so muß zu ihrer Klarstellung der Sachverhalt ausgelegt werden.

69) Enneccerus - Nipperdey, Allg. Teil 1. Halbbd. § 53 I

Ausgangspunkt ist das Gesetz in der vorliegenden Form, die mit der durch die gegenwärtigen Lebensbedürfnisse und Werturteile bedingten Rechtsauffassung in Verbindung gesetzt werden muß. Der subjektiven Theorie⁷⁰⁾ der historischen Auslegung, die überwiegend auf den Willen des Gesetzgebers, wie er sich aus den Gesetzesmaterialien ergibt, abstellt, kann nicht gefolgt werden. Ein Gesetz, einmal erlassen, ist dazu bestimmt, im Interesse der Rechtssicherheit für einen größeren Zeitraum zu gelten. Der Gesetzgeber hat bei der Abfassung der Gesetze weitgehend abstrahiert, um nicht bei jeder Änderung der Verhältnisse seine Gesetze den veränderten Umständen anpassen zu müssen. Nicht die bei Erlaß eines Gesetzes gegebenen Verhältnisse, sondern die zur Zeit des zur Beurteilung anstehenden Sachverhaltes gegebenen müssen bei der Anwendung des Gesetzes maßgebend sein; nicht das "Damals", sondern das "Jetzt" ist entscheidend. Der ursprüngliche Wille des Gesetzgebers kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er im Gesetz selbst unzweideutig zum Ausdruck gekommen ist.

Im Gegensatz zur Analogie, bei der zunächst festgestellt werden muß, daß ein bestimmter Tatbestand nicht mehr vom Gesetzeswortlaut erfaßt wird, bedarf es bei der Auslegung der Feststellung, daß ein bestimmter Tatbestand noch unter das Gesetz fällt, weil dessen Merkmale zu einer zweckentsprechenden Anwendung nur in dieser Weise verstanden werden dürfen. Durch die Auslegung soll der maßgebliche Sinn und Zweck eines Rechtssatzes festgestellt werden. Die Auslegung ist dann erforderlich, wenn der Wortlaut eines Gesetzes unklar ist oder wenn der Wortlaut mit dem aus den verschiedensten Quellen zu entnehmenden, vom Gesetzgeber beabsichtigten Zweck des Gesetzes nicht übereinstimmt. Das Gesetz muß also selbst widerspruchsvoll sein, wenn die Auslegung zum Zuge kommen soll.

Auszugehen ist bei der Auslegung zunächst vom Wortlaut des Gesetzes. Wichtiger als diese grammatische Auslegung ist jedoch die sogenannte teleologische Auslegung, die nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes fragt. Sie nimmt dabei auf den Wert des Ergebnisses dieser Prüfung Rücksicht, um den jeweiligen Verhältnissen möglichst weitgehend Rechnung tragen zu können. Dabei wird man dem Zweck des Gesetzes gegenüber dem Wortlaut ein Überge-

70) Enneccerus - Nipperdey, Allg. Teil 1. Halbbd. § 54 II; Hefermehl in Soergel - Siebert Anm. 34 zu § 133 BGB

wicht zuerkennen müssen. Anders jedoch dann, wenn der Wortlaut in sich widerspruchsfrei ist, ein Widerspruch aber zwischen diesem und dem Zweck des Gesetzes besteht. In diesem Fall ist der Wortlaut maßgebend. Eine Auslegung kommt dann nicht in Frage, wenn die betreffende gesetzliche Bestimmung in sich selbst lückenlos und zweifelsfrei ist.⁷¹⁾

Die Steuerumgehung beruht weitgehend auf der gesetzgeberischen Schwierigkeit, Zweck und Wortlaut des Gesetzes in Einklang zu bringen. Es drängt sich daher die Möglichkeit auf, der Steuerumgehung durch eine entsprechende Gesetzesauslegung zu begegnen. Spitaler⁷²⁾ ist denn auch der Meinung, die Auslegung könne jeder Steuerumgehung entgegen-treten. Und Langhorst⁷³⁾ sagt: "Zu den wichtigsten Auslegungsproblemen allgemeiner Natur im Gebiet des Steuerrechts gehört daher auch die Stellungnahme zu der Steuerumgehung."

Bei dem zur Besteuerung anstehenden Sachverhalt stehen sich in der Regel zwei Auffassungen gegenüber, die des Steuerpflichtigen auf der einen, die der Finanzbehörde auf der anderen Seite. Beide legen sowohl den Sachverhalt als auch die möglicherweise in Frage kommenden gesetzlichen Bestimmungen aus. Die Ergebnisse dieser Auslegungen werden verschieden sein. Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, seine beabsichtigte Handlungsweise sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht vor ihrer Verwirklichung zu durchdenken und das Ergebnis dieses Denkprozesses bei der Verwirklichung zu berücksichtigen. Ist der Sachverhalt erst vorhanden, so ist er der weiteren rechtlich erheblichen Einflußnahme seitens des Steuerpflichtigen entzogen. Für die steuerrechtliche Beurteilung ist allein die Sachverhalts- oder Gesetzesauslegung der Finanzbehörde maßgeblich. Daß diese jedoch nicht einseitig nur im fiskalischen Interesse entscheidet, vielmehr auch die Interessen des Steuerpflichtigen mit berücksichtigt, dafür ist dem Steuerpflichtigen als Gewähr die Möglichkeit gegeben, die Steuergerichte einzuschalten, die dann ihrerseits ebenfalls auslegen müssen. Wenn im Zusammenhang mit den eventuellen Möglichkeiten zur Verhinderung der Steuerumgehung von der Auslegung gesprochen wird, so ist damit die Auslegung seitens der Finanzbehörden oder der Steuergerichte gemeint.

71) RFH, Urt v. 10.5.1921 - I A 44/21 in RFHE 5, 302 ff (305)

72) Spitaler, Beiträge S. 115

73) Langhorst, a.a.O. S. 27

Die Steuerumgehung ist ein Fall der Tatbestandsvermeidung. Es wird ein Tatbestand verwirklicht, der mit dem gesetzlichen Steuertatbestand nicht identisch ist, der also von dem Gesetzeswortlaut nicht erfaßt wird. Der Steuergesetzgeber wollte einen bestimmten wirtschaftlichen Erfolg treffen. Dieser Erfolg wird durch den verwirklichten Tatbestand ganz oder doch weitgehend ebenfalls erreicht. Wird nun durch Auslegung des gesetzlichen Steuertatbestandes festgestellt, daß der verwirklichte Sachverhalt noch unter den gesetzlichen Tatbestand subsumiert werden kann, dann ist eben doch noch dieser gesetzliche Tatbestand erfüllt. Es liegt keine Tatbestandsvermeidung und damit keine Steuerumgehung vor; es kann sich lediglich um einen gescheiterten Steuerumgehungsversuch handeln. Auf Grund dieser Überlegungen hat Hensel ⁷⁴⁾ gesagt: "Die echte Steuerumgehung fängt genau dort an, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt." Dem haben sich unter anderen Naumann, ⁷⁵⁾ Adam ⁷⁶⁾ und Bopp ⁷⁷⁾ angeschlossen. Dieser Ansicht ist zuzustimmen, denn es gehört ja gerade zum Begriff der Umgehung, daß ihr mit dem Wortlaut des Gesetzes, also auch mit dem ausgelegten Wortlaut, nicht beizukommen ist. Trotzdem braucht die Auslegung nicht beiseite gelassen zu werden, denn nicht jede unangemessene Gestaltung ist eine Steuerumgehung. Wird durch die Verwirklichung eines Sachverhaltes ein vom Gesetzgeber mißbilligter und unberechtigter Steuervorteil erstrebt, so wird häufig im Wege der Auslegung der Sachverhalt noch unter einen gesetzlichen Tatbestand subsumiert werden können. In diesem Sinne ist es daher zu verstehen, wenn im folgenden die Rede davon ist, die Auslegung gebe die Möglichkeit, Steuerumgehungen zu verhindern. Im Sinne der Definition der Steuerumgehung kann es sich jedoch dann, wenn eine Subsumierung unter einen gesetzlichen Tatbestand möglich ist, nur um einen Umgehungsversuch handeln. Entscheidend ist das wirtschaftliche Ergebnis, nämlich die Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die auch durch Umgehungsversuche, gleichgültig, ob tauglich oder untauglich, gefährdet werden kann.

Gerade bei der Auslegung von Gesetzen zeigt es sich, wie abhängig die Umgehungsbe-

74) Hensel, Dogmatik S. 244

75) Naumann, Steuerumgehung, Diss. S. 24

76) Adam, Steuerersparung ..., Diss. S. 4

77) Bopp, Scheingeschäfte ... S. 142

kämpfung von der Stellung des Gesetzes und der Stellung des Richters zum Gesetz ist.

"Je freier die Stellung des Richters dem Gesetz gegenüber ist und je großzügiger die Gesetzesauslegung betrieben werden darf, um so mehr kann die Rechtsidee eines Gesetzes zur Geltung gebracht und um so wirkungsvoller können Steuerumgehungen ausgeschaltet werden." ⁷⁸⁾ Während bis zum Erlaß der Reichsabgabenordnung die Bekämpfung der Steuerumgehung im wesentlichen dem Gesetzgeber überlassen blieb, änderte sich das mit dem Jahre 1919. In dem § 4 AO ⁷⁹⁾ wurde Verwaltung und Rechtsprechung eine Auslegungsregel in die Hand gegeben, von der in der Folgezeit ausgiebig Gebrauch gemacht worden ist. Zahlreiche Versuche, die Steuerpflicht zu umgehen, sind durch erweiternde Auslegungen vereitelt worden. Nach 1933 ist die Möglichkeit, Steuerumgehungsversuche mit Hilfe der Auslegung zu vereiteln, noch erweitert worden, als nämlich § 1 Abs. 1 StAnpG die Auslegung auf die nationalsozialistische Weltanschauung ausrichtete. Gerade diese letzte Bestimmung zeigt die Gefahren einer freien Auslegung. Je mehr die Lösung vom Wortlaut des Gesetzes voranschreitet und es beispielsweise dem einzelnen Richter in die Hand gegeben ist, nun von sich aus dem Sinn und Zweck des Gesetzes gemäß zu entscheiden, um so größer ist die Gefahr der Anfälligkeit gegenüber gesetzesfremden Einflüssen, insbesondere auch solchen politischer Art. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage der Rechtssicherheit, denn die Möglichkeit freier Gesetzesauslegung trägt die Gefahr der Willkür und damit der Rechtsunsicherheit in sich. Aus diesem Grunde sollte ein gewisser Formalismus im Steuerrecht erhalten bleiben. Das bedeutet nicht, daß Verwaltung und Rechtsprechung am Wortlaut des Gesetzes haften bleiben sollen, sondern daß eine ausdehnende Auslegung nur bei Beachtung der Rechtssicherheit des einzelnen Steuerzahlers und bei Einhaltung des Prinzips der Bestimmtheit der Steuern zugelassen werden sollte. ⁸⁰⁾

Es ist also festzuhalten, daß die Auslegung sehr wohl in der Lage ist, zur Bekämpfung der vom Gesetzgeber mißbilligten Folgen einer Steuerumgehung beizutragen. Das gilt aber nur

78) Langhorst a.a.O. S. 27

79) § 4 AO 1919 lautete: "Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen."

80) Vgl. Maassen a.a.O. S. 62

für Vorgänge, die bei weitester Auslegung noch vom Tatbestand eines Steuergesetzes erfaßt werden, bei denen es sich daher allenfalls um Umgehungsversuche handelt. Das trifft nicht auf alle Umgehungsfälle zu. In den vom Wortlaut des Gesetzes nicht erfaßten Fällen versagt die Auslegung als Mittel zur Verhinderung der Steuerumgehung.

Die in der Auslegungsregel des § 4 AO 1919 enthaltenen Gedanken sind weiter ausgebaut, und es sind so über die bloße Gesetzesanwendung hinausgehende Verhinderungsmöglichkeiten geschaffen worden. Auf das in diesem Zusammenhang zu erwähnende Verhältnis der sich aus § 4 AO 1919 (§ 9 AO 1931) und § 1 StAnpG ergebenden Möglichkeiten zur Verhinderung der Steuerumgehung zu der speziellen Umgehungsnorm kann erst dann eingegangen werden, wenn die Umgehungsnorm selbst analysiert worden ist.

A Die wirtschaftliche Betrachtungsweise

Im Anschluß an § 4 AO 1919 und später gestützt auf § 1 StAnpG hat der RFH den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entwickelt.⁸¹⁾ Das Steuerrecht hat weitgehend mit wirtschaftlichen Fakten zu tun. Zum Teil sind die steuerrechtlichen Tatbestände sogar mit wirtschaftlichen Fakten identisch. Dem kann man am ehesten gerecht werden, wenn man bei der Betrachtung dieser Fakten wirtschaftliche Gesichtspunkte beachtet. Nun haben aber nicht alle Steuergesetze, um wirtschaftliche Erfolge zu erfassen, auch wirtschaftliche Begriffe verwandt, sondern haben teilweise die Entstehung der Steuerschuld abhängig gemacht vom Gebrauch bestimmter Rechtsfiguren des bürgerlichen Rechts. Bürgerlich-rechtliche Rechtsformen werden auch häufig gebraucht, um die wirtschaftlichen Sachverhalte zu verwirklichen. Gegenstand des Privatrechts ist das, was von Rechts wegen sein soll, während im Steuerrecht die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse im Vordergrund stehen. Abweichungen zwischen dem Wunschbild des bürgerlichen Rechts und dem Wirklichkeitsbild werden sich nicht immer vermeiden lassen.⁸²⁾ Aufgabe der wirtschaftlichen

81) Daß diese Bestimmungen heute nicht mehr uneingeschränkt als Grundlage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angesehen werden, weist Spitaler im StbJb 1962/63 S. 405 ff nach.

82) Vgl. Friedlaender, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, NJW 1956, 1049 ff (1050)

Betrachtungsweise ist es, die Maßgeblichkeit des Tatsächlichen hervorzukehren und ihm, jedenfalls im Steuerrecht, die notwendige Beachtung zu verschaffen. "In den Fällen, in welchen die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten erscheint, handelt es sich in Wirklichkeit um eine rechtliche, und zwar um eine vertiefte steuerrechtliche Betrachtung, für die wirtschaftliche Erwägungen der Rohstoffe sind".⁸³⁾ Es handelt sich also um eine selbständige, vom formell-rechtlichen Gewand unabhängige Untersuchung und Bewertung der Lebensverhältnisse, um eine gleichmäßige und gerechte Anwendung der Gesetze zu erreichen. Auch die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" äußert sich in zwei Beziehungen.⁸⁴⁾ Einmal stellt sie eine Zusammenfassung der Grundsätze dar, die bei der Auslegung der gesetzlichen Tatbestände maßgebend sein sollen, sie ist also ein Auslegungsprinzip.⁸⁵⁾ Aber nicht nur der gesetzliche Tatbestand bedarf der Auslegung. Die Seite der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die einen konkreten Sachverhalt in der Ebene des Tatsächlichen erfassen will, bezeichnet Hartz⁸⁶⁾ als Wertungs- oder Würdigungsprinzip. Erkennt man an, daß auch dem konkreten Sachverhalt jeweils ein bestimmter Sinn und Zweck beigeordnet ist und dieser Inhalt des Sachverhalts gegebenenfalls der Klarstellung bedarf, so sind diese Bezeichnungen ungenau, in beiden Fällen stellt die wirtschaftliche Betrachtungsweise nämlich ein Auslegungsprinzip dar. Zur Unterscheidung sei daher von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise einmal als Prinzip der Gesetzesauslegung und zum anderen als Prinzip der Sachverhaltsauslegung die Rede.

Nachdem der RFH bereits mehrfach die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Methode der Gesetzesauslegung erwähnt und zur Grundlage seiner Entscheidung gemacht hatte,⁸⁷⁾ hat er erstmals ausführlich im Urteil vom 15.12.1922 - I A 20/22 und 199/21⁸⁸⁾ dazu Stellung

83) Spitaler, Auslegungsregeln StbJb 1949 S. 291

84) Hübschmann, Die Rechtsprechung zu grundsätzlichen Umsatzsteuerfragen, UStR 1954, 1 ff (1)

85) Hartz, Auslegung von Steuergesetzen, S. 12

86) Hartz a.a.O. S. 12

87) Vgl. RFH, Urt v. 11.4.1922 - I A 175/21 in RFHE 9, 88 ff (91) u. v. 31.3.1922 - I A 10/22 in RFHE 9, 167 ff (170/171)

88) RFHE 11, 157 ff (171)

genommen. Es heißt dort: "Allerdings ist nach § 4 AO ... bei der Auslegung der Steuergesetze – auf ihren Zweck und auf ihre wirtschaftliche Bedeutung, nicht auf die Bedeutung der wirtschaftlichen Vorgänge als solcher kommt es nach § 4 AO an – eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Dies kann ... dazu führen, daß eine von den Regeln des bürgerlichen Rechtes abweichende Beurteilung am Platze ist. Die Frage, ob dies der Fall ist, ist ... nicht einheitlich zu beantworten, sondern von Fall zu Fall nach den Grundsätzen, die das jeweilig anzuwendende Steuerrecht beherrschen. Wo dieses nach seinem Zwecke und nach seiner wirtschaftlichen Bedeutung ein Festhalten an der rein privatrechtlichen Auffassung im Ergebnis unvernünftig erscheinen läßt, hat diese privatrechtliche Auffassung zurückzutreten. Die wirtschaftlichen Grundgedanken des betreffenden Steuergesetzes sollen stets voll verwirklicht werden, mögen sie sich mit den Regeln des bürgerlichen Rechtes decken oder nicht ... Damit aber ist auch der Rahmen, innerhalb dessen von den bürgerlich-rechtlichen Begriffen abgegangen werden darf, gezogen. Da, wo und soweit als das betreffende Steuergesetz unmittelbar an Begriffe des bürgerlichen Rechtes anknüpft und auf ihnen als maßgebend fußt, bleiben ... die Regeln des bürgerlichen Rechtes bindend." Unter Hinweis auf diese Ausführungen sagt der RFH in der Entscheidung vom 10.8.1926 – I A 30/26⁸⁹⁾: "Die Steuern knüpfen im allgemeinen an wirtschaftliche Erscheinungen an, wirtschaftliche Vorgänge werden aber am richtigsten von wirtschaftlichen Gesichtspunkten aus beurteilt."

Daß die Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse im Steuerrecht sogar zu einer Ignorierung der Rechtsnormen des bürgerlichen Rechts führen kann,⁹⁰⁾ zeigt § 11 Ziffer 4 StAnpG; der für das Steuerrecht geltende Eigentumsbegriff ist wesentlich weiter gefaßt als der des bürgerlichen Rechts (§ 872 BGB). Auch die übrigen Zurechnungsvorschriften des § 11 StAnpG sind Ausfluß wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Ein weiteres Beispiel ist die sogenannte atypische stille Gesellschaft, ein Fall, in dem der stille Gesellschafter nicht nur an den stillen Reserven des Betriebskapitals, sondern auch an denen des Anlagevermögens beteiligt ist. Die Rechtsprechung hat in diesen Fällen den stillen Gesellschaf-

89) RFHE 19, 281 ff (283)

90) Vgl. Friedlaender a.a.O. S. 1051

ter als Mitunternehmer angesehen. Auch die sogenannte Organtheorie ist eine Folge der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Trotz bürgerlich-rechtlicher Anerkennung als juristische Person wird die selbständige Ausübung der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit einer juristischen Person verneint, wenn sie "nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingliedert und deshalb dessen Willen derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen besitzt. " ⁹¹⁾

Der RFH ⁹²⁾ hat bereits betont, daß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Grenzen gesetzt sind. Da sie sich auf wirtschaftliche Ereignisse stützt, die in ständiger Fortentwicklung begriffen sind, ergibt sich daraus die Zeitgebundenheit. Auch das Recht ist zeitgebunden. Das bedeutet, daß sich mit dem Wandel der Verhältnisse auch die rechtlichen Anschauungen ändern können. ⁹³⁾ Es ist daher unter veränderten Zeitverhältnissen jeweils von Fall zu Fall eine Neuprüfung erforderlich. ⁹⁴⁾

Es gibt Gebiete des Steuerrechts, in denen für eine Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kein Raum ist. Das ist dann der Fall, wenn der Steuertatbestand nach dem klaren Willen des Gesetzgebers an das Vorliegen eines dem bürgerlichen Recht entstammenden Sachverhalts anknüpft, wie z.B. im Erbschaftsteuerrecht ⁹⁵⁾ und im Gesellschaftsteuerrecht. Daraus ergibt sich auch, daß man die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht allein aus dem § 4 AO 1919 bzw. aus § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG folgern darf. Wäre das richtig, so müßte sie im Steuerrecht immer und überall angewendet werden. Diese Forderung ist aber niemals erhoben worden. Der BFH ⁹⁶⁾ hat vielmehr erklärt, daß die wirt-

91) Friedlaender a.a.O. S. 1053

92) RFHE 11, 157 ff

93) Auf diesen Beleg für die zeitliche Relativität des richtigen Rechts weist Spitaler hin (Spitaler, Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StbJb 1962/63 S. 405 ff 412)

94) Vgl. Friedlaender, Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, NJW 1956, 1299

95) Vgl. BFH Urt v. 30.6.1960 - II 254/57 U in BFHE 71, 266 ff = BStBl 1960 III S. 348 f

96) BFH a.a.O.

schaftliche Betrachtungsweise im Erbschaftsteuerrecht regelmäßig ausgeschlossen sei. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist ein Auslegungselement neben vielen anderen. Ob und inwieweit sie bei der Lösung eines konkreten Auslegungsproblems zum Zuge kommt oder nicht, bestimmt sich allein nach den allgemeinen Regeln der Auslegungslehre.⁹⁷⁾

Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise darf nicht zu einer völligen Lösung vom Gesetz führen. Die Bindung an das Gesetz muß bestehen bleiben, soll nicht der Willkür und damit der Rechtsunsicherheit Tür und Tor geöffnet werden. Nur wenn der Wortlaut des Gesetzes mit seinem Sinn und Zweck nicht übereinstimmt, ist ein Abweichen vom Wortlaut zulässig. Mit Recht weist Spitaler⁹⁸⁾ auf die mit der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verbundene Gefahr der Beeinträchtigung der Rechtssicherheit hin, weil ihre Anwendung häufig zu Überraschungen führt und dadurch die Vorhersehbarkeit einer Entscheidung erschwert wird. Ziel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist es zu erreichen, daß wirtschaftlich gleiche Tatbestände auch steuerlich gleich behandelt werden. Ihre Anwendung darf also keineswegs dazu führen, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verletzen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist als ein Element der teleologischen Auslegung⁹⁹⁾ eine Auslegungsregel. Der Auslegung sowohl des Sachverhaltes als auch des Tatbestandes wird eine ganz bestimmte Richtung gewiesen.¹⁰⁰⁾ Sie soll, was die Gesetzesauslegung betrifft, ein Auseinanderfallen von Wortlaut und Sinn und Zweck des Gesetzes unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gegebenheiten überbrücken. Die Steuerumgehung macht sich gerade ein derartiges Auseinanderfallen zunutze. Es ist bereits dargelegt worden, daß die allgemeine Gesetzesauslegung seitens der Finanzverwaltung oder der Steuergerichte bis zu einem gewissen Grade geeignet ist, der Steuerumgehung entgegenzutreten. Dies gilt in verstärktem Maße für eine Gesetzesauslegung unter Berücksichtigung der zugrunde liegenden wirtschaftlichen Verhältnisse. Da es sich jedoch auch in diesem Fall um

97) Vgl. Spitaler, StbJb 1962/63 S. 405 ff (418 f)

98) Spitaler, Entlastung der Finanzgerichtsbarkeit, StbJb 1955/56 S. 483 ff (498)

99) Spitaler, StbJb 1962/63, S. 405 ff (407)

100) Vgl. v. Wallis, Wirtschaftliche Betrachtungsweise, Bühler Festschr. S. 252

eine Auslegung handelt, gelten die Grenzen, die der allgemeinen Gesetzesauslegung gesetzt sind, auch für die Auslegung von Steuergesetzen unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Daraus wird ersichtlich, daß auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise kein Allheilmittel gegen Steuerumgehungsfälle darstellt.¹⁰¹⁾ Es kann jedoch nicht geleugnet werden, daß in vielen Fällen mit ihrer Hilfe brauchbare und befriedigende Ergebnisse erzielt werden können, wobei die Bewertung hinsichtlich der Brauchbarkeit nicht allein vom fiskalischen Standpunkt aus erfolgt ist, sondern in erster Linie unter Berücksichtigung des Gebotes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

B Die typisierende Betrachtungsweise

Zur Erhaltung des Grundsatzes der steuerlichen Gleichbehandlung gleicher Verhältnisse sollte auch die vom RFH entwickelte Typisierung dienen. Der Gleichbehandlungsgrundsatz bedeutet, daß die steuerlichen Opfer der einzelnen Steuerpflichtigen gleich sein müssen, nicht im Sinne einer mathematisch zahlenmäßigen Gleichheit, sondern gleich in dem Sinne, daß das wirtschaftliche Opfer für alle gleich schwer empfindlich ist.¹⁰²⁾ Die "typische" Betrachtungsweise besagt, "daß es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entspreche, allzu subtile Vereinbarungen und Gestaltungen des Einzelfalls dann unberücksichtigt zu lassen, wenn diese mit den unter gleichen Verhältnissen sonst üblichen nicht in Einklang stehen."¹⁰³⁾ Mit anderen Worten: "Wenn gewisse Lebensverhältnisse in fast gleichartiger Gestaltung häufig vorkommen, bei einer geringen Abweichung von der üblichen Gestaltung aber steuerrechtlich eine ganz andere als die gewöhnliche Beurteilung erfahren müßten, so erscheint die daraus entstehende verschiedene

101) a.A. Hartz, Auslegung von Steuergesetzen, S. 56; Paulick, Steuereinsparung und Steuerumgehung, StJB 1963/64 S. 391, die die Steuerumgehung als ein Problem der Gesetzesauslegung und der Sachverhaltswürdigung ansehen, zu dessen Lösung die allgemeinen Methoden der Gesetzesauslegung und Gesetzesanwendung ausreichen sind, ohne daß es dazu einer besonderen Vorschrift bedarf.

102) Paulick, Bühler Festschr. S. 152

103) Barske, Reichsabgabenordnung S. 24 unter Hinweis auf das Urteil des RFH v. 20.1.1932 VI A 2212/31 in RStBl 1932, 1020

Behandlung dem RFH vom Gleichmäßigkeitsgrundsatz her als unerträglich." ¹⁰⁴⁾ Es handelt sich hierbei um eine Abweichung von dem, was die Beteiligten tatsächlich verwirklicht haben. Nicht das, was im Einzelfall vorliegt, sondern das, was in ähnlichen Fällen üblich ist, wird zur Besteuerung herangezogen. Die Typisierung setzt also bewußt nicht nur äußerlich sondern auch wirtschaftlich ungleiche Sachverhalte gleich. Es sei steuerlich nicht möglich, jedesmal zu untersuchen, welche Gründe zu der besonderen Gestaltung geführt hätten. ¹⁰⁵⁾ Als Begründung für die "typische", besser ¹⁰⁶⁾ "typisierende" Betrachtungsweise hat der RFH das Gebot der Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit geltend gemacht. Ferner müsse eine gewisse Vereinfachung der zu erfassenden Tatbestände erfolgen. Schließlich sei es unerwünscht, zur Aufklärung von Steuerpflichten in innere Privatverhältnisse einzudringen, und außerdem sei bei der Beachtung jeder abweichenden Gestaltung die Gefahr von Steuerumgehungen zu groß. Es sei erforderlich, bei der Entscheidung im einzelnen Falle auch die Merkmale heranzuziehen, die zwar der gerade der Beurteilung unterliegende Sachverhalt nicht umfasse, die aber in den üblichen Fällen festzustellen seien. ¹⁰⁷⁾

In vielen Fällen bedeutet die Typisierung nur eine Erleichterung der Beweisfrage. Die Individualisierung der Steuerfälle wird zugunsten einer Generalisierung eingeschränkt. Die typische Betrachtungsweise will in Wahrheit nivellieren. ¹⁰⁸⁾ Problematisch wird ihre Anwendung dort, wo aus der ihr zugrunde liegenden Auffassung heraus ein Eingehen auf bestimmte, vom Normalfall abweichende Gestaltungen – und damit die Erhebung entsprechender Beweise – überhaupt abgelehnt wird.

Der BFH hat die vom RFH entwickelte Typisierungslehre zunächst übernommen. Noch in der Entscheidung vom 6.6.1957 – IV 158/56 U ¹⁰⁹⁾ hat er festgestellt, daß eine gewisse Typisierung nicht völlig zu entbehren sei, sofern Entscheidungen nur auf Grund mehr oder

104) Wacke, Gesetzmäßigkeit u. Gleichmäßigkeit in StW 1947, Sp. 48

105) Vgl. RFH, Urt v. 18.10.1933 – VI A 991/33 in RFHE 34, 178 ff (181)

106) Vgl. Löhlein, Mißbrauch StW 1948 Sp. 683

107) Vgl. RFH, Urt v. 4.7.1927 – VI A 774/27 in StW 1928 Nr. 449

108) Vgl. Wacke, StW 1947 Sp. 50

109) BFHE 65, 136 ff = BStBl 1957 III S. 286 f

weniger großer Erfahrungen und Wahrscheinlichkeitserwägungen getroffen werden könnten. Weiter heißt es: "Die typische Betrachtungsweise darf allerdings keinesfalls dazu führen, über offensichtliche Besonderheiten des Einzelfalles hinwegzugehen und ungleiche Fälle gleich zu behandeln. Denn ... die besonderen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (müssen) weitestgehend berücksichtigt werden. Dabei darf keinesfalls die Typisierungslehre als ein einseitiges Tatbestandswürdigungsprinzip zu Ungunsten des Steuerpflichtigen angesehen werden. Sie ist selbstverständlich auch zugunsten des Steuerpflichtigen anzuwenden." Auf diese Ausführungen hat der BFH in dem Urteil vom 3.12.1957 I 231/56 S, ¹¹⁰⁾ in dem es um die steuerliche Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses zwischen Ehegatten ging, Bezug genommen. Er hat dann aber die typische Betrachtungsweise für den Bereich der Einkommensteuer aufgegeben und daraus gefolgert, daß hier auch die Umstände des einzelnen Falles zu berücksichtigen seien. ¹¹¹⁾

Die typische Betrachtungsweise dient der Klarstellung des konkreten Sachverhaltes. Nur erfolgt diese Klarstellung nicht in der Weise, daß das, was die Beteiligten tatsächlich gewollt haben, herauskristallisiert wird, sondern das Ergebnis dieser Klarstellung ist ein anderer, vom ursprünglichen abweichender Sachverhalt, den die Beteiligten zwar nicht verwirklicht haben, der aber für die Besteuerung als verwirklicht unterstellt werden soll. Als Element der Auslegung gehört die typische Betrachtungsweise in den Bereich der Sachverhaltsauslegung.

Für die Verhinderung der Steuerumgehung scheidet die typische Betrachtungsweise aus, nachdem der BFH diesen Grundsatz für seinen Hauptanwendungsfall aufgegeben hat. Er fand vorher Anwendung hauptsächlich auf dem Gebiet der Gesellschafts- und der Arbeitsverträge zwischen nahen Familienangehörigen und bei beruflichen Werbungskosten. Da Einzelheiten in der jeweiligen Vertragsgestaltung überhaupt nicht beachtet wurden, erreichte man damit auch eine Verhinderung etwa darunter befindlicher Steuerumgehungsfälle.

110) BFHE 66, 66 ff (80) = BStBl 1958 III S. 27 ff (33)

111) So auch BFH Urt v. 26.5.1959 - I 32/58 S in BFHE 69, 157 ff = BStBl 1959 III S. 322 f

Genauso wurden aber Verträge unbeachtet gelassen, die tatsächlich ordnungsgemäß durchgeführt worden waren und für deren Anerkennung im Einzelfall stichhaltige Gründe gesprochen hätten. Zur speziellen Umgehungsbekämpfung eignet sich die typisierende Betrachtungsweise schon ihrer Bestimmung nach nicht, denn dieser Zweck wurde nur zur Stützung mit herangezogen, Hauptgrund war die Erreichung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Zwar steht dieses Bestreben auch im Vordergrund der Steuerumgehungsbekämpfung, doch sind die Wege verschieden. Gemeinsamkeiten bestehen insoweit, als in beiden Fällen ein generelles, übliches Verhalten zur Richtschnur genommen wird. Während aber die Typisierung sich auch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann,¹¹²⁾ ist das bei der Bekämpfung der Steuerumgehung nicht der Fall.¹¹³⁾ Dafür steht dem Steuerpflichtigen bei einer angenommenen Steuerumgehung die Möglichkeit offen, der Finanzbehörde den Beweis zu erbringen, daß ihre Annahme falsch war. Bei der Typisierung dagegen wird ein Gegenbeweis gar nicht zugelassen. "So stellt die Umgehungslehre als Form der individuellen Gleichmäßigkeit auf den konkreten Einzelfall ab und nicht wie die Typenlehre als Form der generellen Gleichmäßigkeit auf den abstrakten typischen Fall."¹¹⁴⁾

C Die Auslegung gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes

Bereits bei der Untersuchung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist darauf hingewiesen worden, daß sie dazu führen könne, bürgerlich-rechtliche Tatbestände, wie sie im Einzelfall verwirklicht worden sind, außer acht zu lassen. Daß aber auch der in sich klare Wortlaut des Gesetzes nicht immer beachtlich ist, hat der RFH im Urteil vom 3.11.1927 - VI A 354/27¹¹⁵⁾ und besonders in der Entscheidung des Großen Senats vom 17.12.1927 - Gr.S. 1/27¹¹⁶⁾ ausgeführt.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, daß der Wortlaut des Gesetzes zu beachten ist. Er

112) s.o. Anm. 109

113) Vgl. RFH Ur t v. 13.12.1922 - VI A 155/21 in RFHE 11, 112 ff

114) Wacke, StW 1947 Sp. 53

115) RFHE 22, 191 ff (193)

116) RFHE 22, 239 ff (246)

darf nicht vollkommen preisgegeben werden, denn sonst kann man – jedenfalls in der Regel – nicht mehr von einer Auslegung sprechen, vielmehr würde man eine Unterstellung unter ein anderes Normgefüge vornehmen. Dieser Satz gilt aber nur mit folgender Einschränkung:

"Widerspricht der Wortlaut des Gesetzes

- a) dem wirklichen Willen des Gesetzes, also dem Sinn und Zweck der Vorschrift, oder
- b) jeder – insbesondere wirtschaftlichen und soziologischen – Vernunft, oder
- c) dem gegenwärtigen rechtsstaatlichen Denken, oder
- d) würde die Auslegung nach dem Wortlaut den wirtschaftlich Schwächeren gegenüber dem wirtschaftlich Stärkeren grundlos benachteiligen,

so ist eine Deutung entgegen dem Wortlaut des Gesetzes noch immer Auslegung und auch so geboten." ¹¹⁷⁾ In diesem Sinne hat sich auch der BFH entschieden. Im Urteil vom 6.12.1961 – VI 319/60 U ¹¹⁸⁾ heißt es: "Für die Rechtsauslegung der Steuergerichte ist ... in erster Linie der Wortlaut einer Gesetzesbestimmung und ihr Sinnzusammenhang maßgebend ... Die Gerichte können von dem Gesetzeswortlaut nur abweichen, wenn zuverlässige Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß er den wirklichen Willen des Gesetzgebers nicht zum Ausdruck bringt ... Das ist besonders der Fall, wenn die Auslegung nach dem Wortlaut zu einem offenbar sinnwidrigen Ergebnis führen würde." Im Urteil vom 30.11.1960 VII 55/59 U ¹¹⁹⁾ wird als weiterer Fall erwähnt, daß die Auslegung eines Gesetzes gegen seinen Wortlaut dann zulässig und geboten sei, wenn "anzunehmen ist, daß der Gesetzgeber tatsächlich etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat." ¹²⁰⁾

Auch wenn einer der oben genannten Ausnahmefälle gegeben ist, so ist damit noch nicht generell die Auslegung gegen des Gesetzeswortlaut gestattet. Die Grenzen dieser Auslegung, bei der es sich um einen Sonderfall der Gesetzesauslegung handelt – die Anwendung

117) Spitaler, Beiträge, StbJb 1956/57, S. 113

118) BFHE 74, 328 ff = BStBl 1962 III S. 126 f

119) BFHE 72, 412 ff = BStBl 1961 III S. 151 f

120) Weitere Beispiele in den Urteilen des BFH

vom 5.7.1961 – II 226/59 U = BFHE 73, 337 ff = BStBl 1961 III S. 389 f

vom 22.7.1960 – VI 33/59 U = BFHE 71, 406 ff = BStBl 1960 III S. 401 ff

vom 7.5.1957 – I 285/56 U = BFHE 65, 82 ff = BStBl 1957 III S. 264 ff

dieser Auslegungsmethode auf konkrete Sachverhalte ist schon begrifflich ausgeschlossen - hat der BFH in seinem Urteil vom 14.2.1958 VI 162/55 U ¹²¹⁾ dahingehend gezogen, daß bei einer Abweichung vom Wortlaut besondere Zurückhaltung geboten sein müsse, wenn andernfalls eine Verschärfung der Besteuerung eintreten würde. "Es entspricht einer vernünftigen Interessenabwägung, in einem demokratisch-parlamentarischen Staat ... das Risiko unklarer Fassung nicht durch leichtherzige Abweichung vom Wortlaut einseitig auf die Steuerpflichtigen zu verlagern. Bringt die Fassung eines Gesetzes das, was gesagt werden soll, nicht zum Ausdruck, so muß in der Regel der Gesetzgeber das Gesetz ändern und es so fassen, daß es für die Zukunft seinen Willen klar wiedergibt." ¹²²⁾

Aus den vom BFH aufgezeigten Grenzen der Auslegung gegen den Wortlaut ergeben sich auch gleichzeitig die Grenzen dieser Auslegung für die Verhinderung der Steuerumgehung. Praktische Bedeutung kommt dieser Auslegung in dem hier interessierenden Problemkreis nicht zu. Das rührt daher, daß die Auslegung gegen den Wortlaut auf Ausnahmefälle beschränkt zu bleiben hat, um nicht die verfassungsmäßigen Schranken zwischen Gesetzgebung einerseits und Verwaltung und Rechtsprechung andererseits zu verwischen. Um wirk-same Maßnahmen gegen die Steuerumgehung ergreifen zu können, ist eine jederzeit und in jedem Fall anwendbare Bestimmung erforderlich. Dieses Erfordernis erfüllt die Auslegung gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes nicht. Sie ist z.B. dann unzulässig, wenn der Wortlaut des Gesetzes vom Gesetzgeber erweisbar auch so gewollt und sinnvoll ist, wie er abgefaßt worden ist. ¹²³⁾ Das bewußte und zugegebene Entscheiden gegen den klaren und unzweideutigen Gesetzeswortlaut würde die Grenzen der Auslegung überschreiten ¹²⁴⁾. Diese Art der Auslegung ist darüberhinaus dann abzulehnen, wenn sie sich zu ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken würde, mit einer solchen Auslegung nicht zu rechnen war und es dem Steuerpflichtigen deshalb mit Rücksicht auf Treu und Glauben nicht mehr zuzugemutet werden kann, sich wirtschaftlich noch auf die veränderte Lage einzustellen. ¹²⁵⁾

121) BFHE 66, 539 ff = BStBl 1958 III S. 207 f

122) Vgl. auch BFH, Urt v. 26.1.1962 - VI 41/61 U in BFHE 74, 499 ff = BStBl 1962 III S. 187 ff

123) Vgl. dazu BFH, Urt v. 22.7.1960 - VI 33/59 U in BFHE 71, 406 ff (411) = BStBl 1960 III S. 401 ff (403)

124) Vgl. Spitaler, Beiträge, StbJb 1956/57 S. 114

125) Vgl. Weinsheimer, Die Auslegung gegen den Wortlaut im Steuerrecht, S. 93

Lediglich der eine oder andere Fall eines Steuerumgehungsversuches mag mit der Auslegung gegen den klaren Wortlaut den Gesetzes vereitelt werden können. Eine allgemeine Verhinderung der Steuerumgehung ist auf diese Weise nicht möglich, ist aber auch nicht, jedenfalls nicht in erster Linie, damit bezweckt.

V. Die Anwendung der steuerlichen Umgehungsbestimmungen

Die bisher erörterten Möglichkeiten haben sich als ungeeignet, der Analogieschluß als unzulässig erwiesen, um als zuverlässiges Mittel zur Verhinderung der Steuerumgehung zu dienen. Es müssen daher die vom Gesetzgeber speziell zu diesem Zweck geschaffenen Gesetzesbestimmungen zur Anwendung kommen. Die einzelnen Voraussetzungen dieser Klauseln, die erfüllt sein müssen, um einen Sachverhalt als Steuerumgehung einstufen zu können, sind vom Gesetzgeber nur in unbestimmten Rechtsbegriffen angegeben worden. Die Ausdeutung und Festlegung dieser Begriffe ist dadurch der Rechtsprechung und der Rechtslehre, aber auch der Verwaltung übertragen worden. Was aus dieser Möglichkeit gemacht worden ist, wird noch zu untersuchen sein.

Auf die Gefahren, die sich aus einer zu schnellen Anwendung der steuerlichen Umgehungsbestimmungen, insbesondere der Generalklausel, ergeben können, ist bereits hingewiesen worden.¹²⁶⁾ Gerade wegen der mit ihrer Anwendung verbundenen Gefahren hat die Generalklausel als ultima ratio zu gelten. Diese Beschränkung hat dazu geführt, daß die Finanzverwaltung den § 6 StAnpG nur noch ganz selten anwendet. Wie noch zu zeigen sein wird, geht auch die Praxis der Steuergerichte dahin, möglichst ohne die Generalklausel auszukommen.

Zu den vom Gesetzgeber zur Vereitelung der Steuerumgehung erlassenen Gesetzesbestimmungen gehören neben der Generalklausel des § 6 StAnpG auch die in den einzelnen Steuergesetzen etwa enthaltenen Ersatztatbestände. Diese haben in jedem Fall der Generalklausel als *lex specialis* vorzugehen. Ihrer Bestimmung gemäß können sie aber immer

¹²⁶⁾ siehe oben S. 27/28

nur ganz spezielle Umgehungsfälle erfassen. Als generelle Bekämpfungsnorm scheiden solche Bestimmungen daher aus.

§ 2 Die Verwirklichung dieser Möglichkeiten

Gerade die Gerichte sind mehr noch als die Verwaltung bei ihren Entscheidungen sehr lange allein vom Wortlaut des Gesetzes ausgegangen. Hier wirkte sich der Einfluß des Positivismus in der Rechtsauffassung besonders deutlich aus. Das ergibt sich auch aus der Art und Weise, wie die Gerichte von den ihnen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Umgehungsbekämpfung Gebrauch gemacht haben. Ein deutlicher Schnitt in dieser Entwicklung zeigt sich mit dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung, die eine Loslösung vom Wortlaut des Gesetzes ausdrücklich zuließ und damit die Möglichkeit zu einer freieren Gesetzesanwendung eröffnete.

1. Vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung

Als letztinstanzliche Gerichte waren neben dem Reichsfinanzhof, der durch das Gesetz über die Errichtung eines Reichsfinanzhofes vom 26.7.1918¹²⁷⁾ als oberste Spruchsbehörde für die Besitz- und Verkehrsteuern sowie für die Kohlenabgabe eingesetzt worden war, das Reichsgericht sowie die Oberverwaltungsgerichte der Länder in Steuersachen tätig.¹²⁸⁾ Erst durch die Reichsabgabenordnung ist der RFH zur obersten Spruchbehörde in allen Reichssteuersachen bestimmt worden, wobei die Möglichkeit der Zuständigkeitserweiterung auf Landesabgaben ausdrücklich zugelassen wurde (§ 32 AO 1919). Die Rechtsprechung der verschiedenen Gerichte zeigt, da es eine Koordinierungsmöglichkeit nicht gab, naturgemäß nicht immer eine einheitliche Einstellung zum Problem der Steuerumgehung.

A Durch das Reichsgericht

Das Reichsgericht stand zunächst den Fällen von Steuerumgehung hilflos gegenüber, sofern

127) RGBl 1918 S. 959 ff

128) Für die letzteren soll hier aber nur auf die Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichtes eingegangen werden.

nur die zivilrechtliche Seite des Geschäfts nicht zu beanstanden war. So hat es beispielsweise ¹²⁹⁾ eine Schenkung unter Lebenden anerkannt, die nur erfolgt war, um das Vermögen des Schenkers der Kollateralsteuer zu entziehen, der es bei einer Schenkung auf den Todesfall gesetzlich unterworfen gewesen wäre. Es hat dann festgestellt, daß eine Umgehung des Gesetzes (hier der hessischen Erbschaftsteuergesetzgebung) nicht gegeben sei, da das Geschäft selbst eine erlaubte Handlung sei. "Es ist deshalb auch ein Vertrag, der zu dem Zwecke eingegangen wurde, um der Anwendung und den Nachteilen eines anderen bestimmten Gesetzes auszuweichen, deshalb allein noch nicht als zur Umgehung des Gesetzes (in fraudem Legis) geschlossen anzusehen." ¹³⁰⁾ In einer weiteren Entscheidung hat das RG ausgeführt, daß die Beteiligten eines Geschäftes nicht gehindert seien, dasjenige Rechtsgeschäft vorzunehmen, dessen Vornahme sie der Stempelsteuerpflicht gegenüber am günstigsten stelle, sofern nur das Rechtsgeschäft selbst in Ordnung sei. ¹³¹⁾ Die Beachtlichkeit der äußeren Form wird auch in den Entscheidungen vom 8.5.1911 - VII 391/10 ¹³²⁾ und vom 13.5.1927 - VI 65/27 ¹³³⁾ betont. Im Urteil vom 7.10.1919 - VII 144/19 ¹³⁴⁾ läßt das RG eine zweckentsprechende Auslegung zu und führt dann aus ¹³⁵⁾: "Wenn nun auch dem Steuerpflichtigen der Weg nicht verschränkt werden darf, eine Abgabe dadurch zu ersparen, daß er das Zustandekommen des vom Gesetz als steuerpflichtig bezeichneten Tatbestandes vermeidet, so ist es doch nicht die Aufgabe der Gerichte, das Bestreben, Abgaben zu ersparen, in einem Fall zu unterstützen, in dem, wie vorliegend, nach dem wirklichen und auch erkennbaren Sinne des Gesetzes der steuerpflichtige Tatbestand als gegeben anzusehen ist."

Die oben geschilderte Einstellung des RG zur Steuerumgehung ist nicht einheitlich gewesen.

129) RG, Urt v. 3.2.1882 - III 529/81 in RGZ 6, 181 ff (186)

130) RG a.a.O. S. 186

131) RG, Urt v. 26.9.1887 - IV 102/87 in RGZ 19, 145 ff (158)

132) RGZ 76, 253 ff

133) RGZ 117, 89 ff (91/92)

134) RGZ 96, 326 ff

135) RG a.a.O. S. 329

Es zeigten sich vielmehr schon verhältnismäßig früh gewisse Lösungstendenzen. So wird in dem Urteil vom 16.1.1903 - VII 363/02 ¹³⁶⁾ ausgeführt, daß es auf Grund des preußischen Stempelsteuergesetzes vom 31.7.1895 ¹³⁷⁾ gerechtfertigt sei, den wirtschaftlichen Zweck einer getroffenen Vereinbarung in den Vordergrund zu stellen und den Stempeltarif unter Loslösung von den Normen des bürgerlichen Rechts mehr dem tatsächlichen Umsatz anzupassen. Wird in dieser Entscheidung auch noch ausdrücklich auf eine gesetzliche Bestimmung Bezug genommen, so stellt die bereits erwähnte Entscheidung vom 20.9.1910 - VII 527/09 ¹³⁸⁾ allgemein fest, daß die Steuergesetze geschäftliche Vorgänge gerade von der wirtschaftlichen und nicht von der formal-rechtlichen Seite aus treffen wollten. Den eigentlichen Durchbruch und damit die Möglichkeit zur Umgehungsbekämpfung brachte die bekannte Entscheidung vom 5.1.1914 - VII 404/13 ¹³⁹⁾. In dem sogenannten Hohenlohe-Fall ließ das RG erstmalig die von den Parteien gewählte äußere rechtsgeschäftliche Form beiseite, da sie willkürlich gewählt sei und von der sonst üblichen abweiche. Für die Besteuerung sei nicht der beurkundete, sondern der wirklich vorhandene und nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu bestimmende Ausgabewert (der Aktien) entscheidend. Diese Entscheidung ist zum Vorläufer der später durch die Reichsabgabenordnung gesetzlich festgelegten und das gesamte Steuerrecht beherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise geworden. Erst durch die den wirtschaftlichen Zweck gegenüber dem Wortlaut der Gesetze in den Vordergrund stellende Handhabung der Gesetze war es dem RG möglich, ihm vorgelegte Steuerumgehungsfälle richtig zu erkennen und unwirksam zu machen, ohne daß es weiterhin darauf angewiesen war, die Beurteilung nur nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu treffen.

B Durch das Preußische Oberverwaltungsgericht

In ähnlicher Weise wie zunächst das Reichsgericht hat sich auch das preußische Oberverwaltungsgericht gegenüber Steuerumgehungsfällen verhalten. Es hat in der Mehrzahl der Fälle allein auf den formaljuristischen Tatbestand abgestellt und es abgelehnt, auf den

136) RGZ 53, 286 ff (288)

137) Pr. Gesetzessammlung 1895 S. 413 ff

138) RGZ 74, 186 ff

139) RGZ 84, 17 ff

wirklichen, dem Rechtsgeschäft zu Grunde liegenden Sachverhalt einzugehen. Die Frage der Wirksamkeit getroffener Vereinbarungen hat das OVG nur dann verneint, wenn sie nach zivilrechtlichen Bestimmungen, namentlich als Scheingeschäft, nichtig waren. So ist z.B. in der Entscheidung vom 6.12.1895 - V A 131/94 ¹⁴⁰⁾ die Rechtsverbindlichkeit besonderer Abreden über die Rübenlieferung der Aktionäre an die Rüben verarbeitende Zuckerfabrik, eine Aktiengesellschaft, anerkannt worden, "sofern nicht etwa die verabredete Preisbestimmung zum Schein erfolgt ist." In mehreren Entscheidungen hatte sich das OVG mit Fällen zu beschäftigen, in denen Eltern ihr Vermögen und entsprechend ihr Einkommen aus diesem Vermögen dadurch zu mindern suchten, daß sie Teile davon auf ihre Kinder übertrugen, Maßnahmen also, die auch heute steuerlich nicht in jedem Fall unzulässig sind. Diese Möglichkeit wurde ihnen teilweise sogar durch die Einkommensteuergesetzgebung nahegelegt. In dem Urteil vom 14.12.1899 - $\frac{\text{E IX 21-23}}{\text{IX 96}}/99$ ¹⁴¹⁾ heißt es im Leitsatz: "Ein Vater ist auch nach gemeinem Recht in der Lage, einen Bestandteil seines Vermögens unter Verzicht auf Verwaltung und Nießbrauch seinem unter väterlicher Gewalt stehenden Kinde, gleichviel ob es wirtschaftlich selbständig ist oder nicht, rechtswirksam zum Eigentum abzutreten, wenn die für die Rechtsgültigkeit vorgeschriebene Form beobachtet und die Abtretung nicht etwa simuliert ist ... Die Zwecke, derentwegen die Abtretung erfolgt ist, sind dabei gleichgültig." Auf die Einhaltung der Formvorschriften des bürgerlichen Rechts als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Vermögensabtretungen weisen die Urteile vom 23.1. und 6.10.1915 - XIII d 60/14 und XIa 3/15 ¹⁴²⁾ sowie vom 23.2.1921 - VIIIa 70/19 ¹⁴³⁾ hin. Auch ein Pachtvertrag zwischen Eltern und Kindern ist im Urteil vom 23.10.1920 - XIII d 35/20 ¹⁴⁴⁾ nur auf seine zivilrechtliche Gültigkeit untersucht worden. Das Gericht hat dabei festgestellt, daß auch dann, wenn der Vertrag lediglich zum Zwecke der Herabdrückung der Steuer abgeschlossen worden sei, noch nicht auf das Vorliegen eines Scheinvertrages geschlossen werden könne.

140) Pr. OVG in Staatssteuersachen Bd. 4, 217 ff

141) desgl. Bd. 8, 25 ff

142) desgl. Bd. 17, 26 ff

143) desgl. Bd. 19, 13 ff

144) desgl. Bd. 19, 28 ff

Eine den Bedürfnissen des Steuerrechts mehr Rechnung tragende Gruppe von Urteilen läßt nicht so sehr die vorliegende Rechtsform entscheidend sein, sondern sucht nach dem verborgenen Sachverhalt, der bei der Beurteilung mit berücksichtigt werden soll. Hierher gehören die Entscheidungen vom 7.10.1893 – V A 2023/93¹⁴⁵⁾, 23.1.1908 – VI G 328/06,¹⁴⁶⁾ 5.10.1917 – VII E.St. 4/17¹⁴⁷⁾ und vom 22.1.1918 – VII E.St. 110/17¹⁴⁸⁾. Diese Urteile gehen aber nicht etwa soweit, daß nur noch der wirtschaftliche Sachverhalt als ausschlaggebend angesehen würde. Ihre Bedeutung liegt nur darin, daß sie neben der vorliegenden Rechtsform auch wirklich wirtschaftliche Gesichtspunkte erwähnen. Wie stark auch in diesen Entscheidungen noch die Bindung an zivilrechtliche Grundsätze ist, zeigt das Urteil vom 5.10.1917, wo zunächst wirtschaftliche Erwägungen angestellt, anschließend aber doch wieder die bürgerlich-rechtliche Gültigkeit der getroffenen Vereinbarungen als maßgebend bezeichnet worden ist. Eine Entwicklung, wie sie in der Rechtsprechung des Reichsgerichts, besonders in der Entscheidung vom 5.1.1914¹⁴⁹⁾ zu sehen ist, hat sich in der Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts nicht vollzogen. Hier sind lediglich Ansätze zur Verhinderung der Steuerumgehung vorhanden, die aber nicht weiter entwickelt worden sind.

C Durch den Reichsfinanzhof

Die Entscheidungen des Reichsfinanzhofes aus der Zeit vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung sind nicht sehr zahlreich, da nur etwas über ein Jahr zwischen der Konstituierung des RFH am 1.10.1918 und dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung am 23.12.1919 lag. Dennoch hat sich auch der RFH in dieser Zeit bereits mit Steuerumgehungsfällen beschäftigen müssen. Es fällt auf, daß gerade in diesen Entscheidungen besonders stark die bürgerlich-rechtliche Seite in den Vordergrund gestellt worden ist. Nur sie allein war maßgebend. In den Entscheidungen findet sich keinerlei Andeutung an eine freiere, sich vom Gesetzeswortlaut lösende Beurteilung, wie das bei einigen Entscheidungen sowohl des Reichs-

¹⁴⁵⁾ desgl. Bd. 2, 219 ff

¹⁴⁶⁾ desgl. Bd. 13, 405 ff

¹⁴⁷⁾ desgl. Bd. 17, 308 ff

¹⁴⁸⁾ desgl. Bd. 17, 315 ff

¹⁴⁹⁾ –VII 404/13 – RGZ 84, 17 ff

gerichts als auch, weniger stark ausgeprägt zwar, bei solchen des preußischen Oberverwaltungsgerichts der Fall gewesen ist. Am bekanntesten ist die bereits erwähnte Entscheidung vom 16.7.1919 - II A 142/19¹⁵⁰⁾. Bei einer Bergbau betreibenden Aktiengesellschaft wurden Sitz, Firma und Zweck des Unternehmens geändert, so daß schließlich eine Schlafwagengesellschaft entstand. Der Bergbaubetrieb hatte vor diesen Veränderungen bereits einige Jahre stillgelegen. Gleichzeitig mit diesen Aktionen hatten die Inhaber der Aktien gewechselt. Zum Schluß befanden sich alle Aktien in einer Hand. Die Vorinstanzen hatten die Gesamtheit dieser Vorgänge als Neugründung angesehen und dementsprechend eine Reichsstempelabgabe von dem vorhandenen Aktienkapital gefordert. Dieser Ansicht ist der RFH nicht gefolgt, da die Aktiengesellschaft in ihrem Bestand durch keine der genannten Veränderungen berührt worden sei. Es handele sich lediglich um Satzungsänderungen, die, da sie keine Erhöhung des Grundkapitals beträfen, stempelfrei seien, "und zwar auch dann, wenn mit ihnen die gleiche Wirkung erreicht wird, als wenn eine neue Aktiengesellschaft errichtet wurde."¹⁵¹⁾ Da die gesetzlich vorgeschriebenen Formvorschriften nicht erfüllt seien, könne von einer Neugründung nicht die Rede sein. Die getroffenen Vereinbarungen könnten, falls nicht ernsthaft gemeint, höchstens nichtig sein, aber auch das hätte nicht die Wirkung, daß eine neue Aktiengesellschaft angenommen werden müßte.

Die Maßgeblichkeit zivilrechtlicher Bestimmungen für das Steuerrecht betont auch das Urteil vom 16.9.1919 - IA 118/19¹⁵²⁾. In der Entscheidung vom 12.11.1919 - II A 291/19¹⁵³⁾ versagte der RFH die Anwendung einer Befreiungsvorschrift, weil sich der Sachverhalt nicht genau mit dem Wortlaut des Gesetzes deckte. Daß mit dieser Auffassung der Steuerumgehung nicht beizukommen war, ist schon wiederholt festgestellt worden. Der RFH hat seine Einstellung aber erst unter der Einwirkung der Reichsabgabenordnung geändert, als die Auffassung, die das Reichsgericht in dem bereits mehrfach erwähnten Hohenlohe-Fall¹⁵⁴⁾ entwickelt

150) RFHE I, 126 ff

151) RFH a.a.O. S. 127

152) RFHE I, 205 ff (207)

153) RFHE I, 283

154) RGZ 84, 17 ff

hatte, ihren gesetzlichen Niederschlag in den §§ 4 und 5 der Reichsabgabenordnung gefunden hatte.

II. Nach Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung

A Bis zum Erlass des Steueranpassungsgesetzes

Die Reichsabgabenordnung vom 23.12.1919¹⁵⁵⁾ brachte eine reichseinheitliche Regelung der für alle Steuergesetze geltenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen. Sie kann daher als "Allgemeiner Teil des Steuerrechts" bezeichnet werden. Erstmals enthielt sie eine spezielle der Umgebungsbekämpfung gewidmete Bestimmung, den § 5 AO. Diese Bestimmung lautete:

- "(1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.
- (2) Ein Mißbrauch im Sinne des Abs. 1 liegt vor, wenn
1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und
 2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre, und ferner
 3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben.
- (3) Liegt ein Mißbrauch vor, ..."

Diese Bestimmung ist eine der am meisten umkämpften in der ganzen Reichsabgabenordnung. Selbst der Verfasser des Gesetzes, der Senatspräsident Dr. Enno Becker, hat keinen Hehl

155) RGBl 1919 S. 1993 ff

daraus gemacht, daß er diese Bestimmung als Notbehelf betrachtete¹⁵⁶⁾. Den Ausschlag für die Annahme des § 5 AO im zuständigen Ausschuß der Nationalversammlung gab der Hinweis auf die Entscheidung des Reichsgerichts vom 5.1.1914¹⁵⁷⁾ (Hohenlohe-Fall) und die nahezu entgegengesetzte Entscheidung des RFH vom 16.7.1919 in dem sogenannten Mitropa-Fall.¹⁵⁸⁾

1. Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts

Der § 5 Abs. 1 AO 1919 enthält eine Einschränkung insoweit, als Steuerumgehungen nur erfaßt werden sollen, soweit sie sich auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts bewegen. Wie weit sich dieses Gebiet erstreckt und ob und inwieweit diese Einschränkung berechtigt ist, wird noch zu prüfen sein. Zuvor soll jedoch eine mehr sprachliche Untersuchung angestellt werden. Der Gesetzgeber stellt die Begriffe "Form" und "Gestaltungsmöglichkeit" gleichberechtigt nebeneinander. Ob sie getrennt oder als ganzes zu sehen sein sollen, läßt sich weder aus den Beratungen in der Nationalversammlung, noch aus den Ausführungen im Ausschußbericht, noch aus der Begründung des Gesetzentwurfes¹⁵⁹⁾ entnehmen. In der Begründung wird einmal von "Formen des bürgerlichen Rechts", ein anderes Mal von "Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" gesprochen. Auch im Ausschußbericht wird mal der eine, mal der andere Ausdruck gebraucht. Es scheint deshalb nicht ganz unberechtigt zu sein, wenn Hensel¹⁶⁰⁾ diese Wortfassung bemängelt, indem er sagt: "In den Worten "Formen und Gestaltungsmöglichkeiten" scheint mir eine Tautologie insofern zu liegen, als Formen im Grunde nur Gestaltungsmöglichkeiten sind." Eine Gleichsetzung findet sich auch bei Dabritz¹⁶¹⁾: "Die gesetzgeberische Unzulänglichkeit (der Abfassung der Steuertatbestände) wird vom Steuerzahler ausgenutzt, indem er Formen wählt, die nicht von dem gesetzlich festgelegten Tatbestand umfaßt werden. Indem er diese Gestaltungsmöglichkeiten wählt, geht der Steuerumgeher einen Weg, ..." Entgegen

156) Vgl. Becker, RAO, 7. Aufl. 1919 Anm. 2 zu § 5

157) RGZ 84, 17 ff

158) RFHE 1, 126 ff

159) Abgedruckt bei Mrozek, Anm. 3 bis 5 zu § 5 AO

160) Hensel, Dogmatik S. 270 Anm. 1

161) Dabritz, Legale Steuerersparnisse, Diss. S. 17

dieser Auffassung erscheint eine Gleichsetzung beider Begriffe nicht gerechtfertigt. Während der Begriff "Form" mehr auf das bereits Vorhandene, vom Gesetzgeber zum Gebrauch Präsentierte hinweist, beispielsweise die im Bürgerlichen Gesetzbuch enthaltenen Vertragstypen, deutet der Begriff "Gestaltungsmöglichkeiten" mehr auf die dem einzelnen im Rahmen des Gesetzes gegebene Freiheit, sich nach eigenem Gutdünken einzurichten. Als Gegensatz zu den vorgezeigten Vertragstypen seien hier als Beispiele die sogenannten "Verträge sui generis" genannt. Die Form ist demnach etwas Statisches. Demgegenüber tritt in dem Begriff "Gestaltungsmöglichkeit" das Dynamische in den Vordergrund.

Wenn sich auch zwischen beiden Begriffen keine grundlegenden Unterschiede entdecken lassen, so sollte man doch, der sprachlichen Genauigkeit wegen, eine unbewusste Gleichsetzung, wie sie wahrscheinlich Dabritz widerfahren ist, vermeiden und den in beiden Begriffen enthaltenen verschiedenen Tendenzen Rechnung tragen.

Aus diesem Grunde kann auch der Hensel'schen Auffassung von der Tautologie nicht gefolgt werden. Die beiden Begriffe stehen gleichberechtigt nebeneinander. Wären Formen auch Gestaltungsmöglichkeiten, so würde einer dieser Begriffe zum Oberbegriff, es würde kein Koordinationsverhältnis, sondern ein Subordinationsverhältnis bestehen. Um zu dem Endstadium zu gelangen, müßte ein davor liegendes Stadium durchschritten werden, jede Form müßte einmal eine Gestaltungsmöglichkeit gewesen sein oder umgekehrt. Um bei dem Beispiel von den Vertragstypen zu bleiben, müßte ein im Gesetz festgelegter Vertragstypus bei seiner Verwirklichung ein Vertrag sui generis gewesen sein. Entscheidend hierfür ist aber der Zeitpunkt der Verwirklichung im Einzelfall. In diesem Zeitpunkt sind beispielsweise die Vertragstypen des BGB vorgegeben, so daß ein Vertrag sui generis nicht in Betracht kommt.

Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich keine Begründung für die Beschränkung der Steuerumgehungsbekämpfung auf Fälle aus dem Gebiet des bürgerlichen Rechts. Dabei bedarf zunächst der Begriff des "bürgerlichen Rechts" der näheren Untersuchung. Dieser Begriff wird in zwei Bedeutungen gebraucht, einmal für das gesamte Privatrecht im Gegensatz zum öffentlichen Recht, zum anderen aber auch für den Teil des Privatrechts, der für jedermann Gültigkeit hat. Die letzte engere Bedeutung steht im Gegensatz zum speziellen Privatrecht,

das für einzelne besondere Lebenskreise gilt. Hierher gehören beispielsweise das Handelsrecht, das Arbeitsrecht, soweit es nicht öffentlich-rechtlichen Charakter hat, und das Urheberrecht.¹⁶²⁾ Was der Gesetzgeber in der Umgehungsnorm unter "bürgerlichem Recht" verstanden wissen wollte, ist aus dem Gesetz selbst nicht zu entnehmen. Ein Vergleich mit anderen gesetzlichen Bestimmungen zeigt, daß der Gesetzgeber sich der Unterschiede wohl bewußt war. So wird sowohl im § 6 des Personenbeförderungsgesetzes 1934 als auch im § 4 des Güterkraftverkehrsgesetzes 1935 von einem "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts"¹⁶³⁾ gesprochen. Diese beiden Gesetze sind etwa zur gleichen Zeit erlassen wie das Steueranpassungsgesetz. Daraus ließe sich der Schluß ziehen, daß der Gesetzgeber den Begriff "bürgerliches Recht" im engeren Sinne verstanden wissen wollte und er in Fällen, in denen Gebiete des speziellen Privatrechts mit erfaßt werden sollten, dies durch entsprechende Zusätze zum Ausdruck gebracht hätte.

Im engeren Sinne ist der Begriff "bürgerliches Recht" auch in Art. 74 Ziffer 1 GG gebraucht, wie sich aus einem Vergleich mit den in den Ziffern 11, 12 und 18 dieses Artikels besonders erwähnten Materien des Privatrechts ergibt. Auch die Weimarer Reichsverfassung gebrauchte den Begriff "bürgerliches Recht" im Art. 7 Ziffer 1 im engeren Sinne. Unklar ist dagegen die Bedeutung dieses Begriffes im Art. 4 der Reichsverfassung von 1871. Die ursprüngliche Fassung der Ziffer 13 dieses Artikels lautete: "die gemeinsame Gesetzgebung über das Obligationenrecht, Strafrecht, Handels- und Wechselrecht und das gerichtliche Verfahren." Diese Fassung ist durch das Gesetz vom 20.12.1873¹⁶⁴⁾ dahingehend abgeändert worden, daß für die Worte Obligationenrecht, Handels- und Wechselrecht zusammenfassend der Begriff "das gesamte bürgerliche Recht" gesetzt worden ist. Diese Abänderung deutet auf die Verwendung des Begriffes im weiteren Sinne hin. Andererseits ist aber in Ziffer 2 des Artikels 4 noch zusätzlich die Handelsgesetzgebung erwähnt.

162) Vgl. die Darstellung von Danckelmann bei Palandt Ein. III 1 vor § 1 BGB

163) Der vollständige Wortlaut dieser Bestimmungen folgt in anderem Zusammenhang unter B 6 dieses Abschnittes.

164) RGBl 1873 S. 379

Für die Feststellung der Bedeutung, in der der Begriff "bürgerliches Recht" in der Umgehungsnorm zu verstehen ist, können die Gesetze, die gleichzeitig mit dem Steueranpassungsgesetz erlassen worden sind, nicht herangezogen werden. Auszugehen ist vielmehr von der Lage, die bei Erlaß der Reichsabgabenordnung bestand. Der Gesetzgeber wollte mit der Schaffung des § 5 AO 1919 verhindern, daß durch gewisse Manipulationen die Steuerpflicht umgangen oder gemindert würde. Unmittelbarer Anlaß für den § 5 AO 1919 war die Entscheidung des RFH vom 16.7.1919 im sogenannten Mitropa-Fall.¹⁶⁵⁾ Außer der Übertragung sämtlicher Aktien wurden der Sitz der Aktiengesellschaft verlegt und der Gesellschaftszweck geändert. Alle diese Maßnahmen bewegten sich auf dem Gebiet des speziellen Privatrechts, wurden also von dem Begriff des "bürgerlichen Rechts" im engeren Sinne nicht erfaßt. Daß sie aber von der Umgehungsnorm erfaßt werden sollten, ergibt sich aus der Begründung des Gesetzentwurfes, aus den Ausführungen im Ausschußbericht und aus den Beratungen in der Nationalversammlung.¹⁶⁶⁾ Die Gerichte haben die Umgehungsnorm auch in solchen Fällen stets angewandt, in denen das Handels- und Gesellschaftsrecht Ausgangspunkt für eine Steuerumgehung war. Andererseits ist keine Entscheidung bekannt, in der die Anwendbarkeit der Umgehungsnorm auf dem Gebiet des speziellen Privatrechts auch nur in Zweifel gezogen worden wäre. Man kann also davon ausgehen, daß der Begriff "bürgerliches Recht" im § 5 AO 1919 im weiteren Sinne, also im Sinne von Privatrecht schlechthin aufzufassen ist.

Soweit die Steuergesetze Tatbestände des bürgerlichen Rechts, und zwar des bürgerlichen Rechts im weiteren Sinne, verwenden, handelt es sich auch um Formen und Gestaltungsmöglichkeiten aus diesem Gebiet, die zur Steuerumgehung mißbraucht werden. Das ist aber kein Grund für diese Beschränkung. Ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten ist auch auf anderen Rechtsgebieten möglich.¹⁶⁷⁾ Das mußte um so mehr gelten,

165) RFHE I, 126 ff

166) Abgedruckt bei Mrozek, Anm. 3 bis 5 zu § 5 AO

167) Vgl. Riewald, Anm. 2 zu § 6 StAnpG: "Immerhin darf man in den Worten des Gesetzes ...

... nicht eine Einschränkung des allgemeinen Gedankens auf Vorgänge erblicken, die sich streng auf dem Gebiet des Rechts oder gar des bürgerlichen Rechts abspielen. Auch unverbindliche Absprachen, die keinerlei rechtliche Wirkung äußern, können als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten ... angesehen werden, der die Anwendung des § 6 rechtfertigt."

würde man entgegen der hier vertretenen Ansicht den Begriff des "bürgerlichen Rechts" für die Anwendung der Umgehungsnorm nur im engeren Sinne verstehen.

Im Absatz I der Umgehungsbestimmung hat der Gesetzgeber mit dem Begriff "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten" einen elastischen Rechtsbegriff gebraucht, ¹⁶⁸⁾ wie ihn die Rechtsordnung auch sonst häufig verwendet, beispielsweise im § 138 Abs. I BGB ("die guten Sitten"). Wann im einzelnen ein Mißbrauch im Sinne des Absatz I vorlag, bestimmte Absatz II. Danach mußten die Beteiligten eine ungewöhnliche Rechtsform gewählt und mit dieser im wesentlichen denselben wirtschaftlichen Erfolg erreicht haben wie mit der vom Gesetzgeber für üblich gehaltenen Rechtsform. Außerdem durfte der gewählte Weg keine wesentlichen Rechtsnachteile mit sich bringen. Bevor jedoch diese Voraussetzungen geprüft werden konnten, mußte festgestellt werden, daß der Gesetzgeber bestimmte wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen oder Verhältnisse mit einer Steuer belegen wollte und zu diesem Zweck die Steuerschuld an bestimmte rechtliche Gestaltungsarten, die er als den wirtschaftlichen Zielen entsprechend ansah, anknüpfte. Die Beteiligten mußten dann einen anderen Weg eingeschlagen haben, auf dem entweder die vom Gesetzgeber vorgesehene Steuerschuld überhaupt nicht, nicht in der ursprünglich vorgesehenen Höhe oder doch nicht in der Person eines der Beteiligten entstand. Erst wenn diese tatsächlichen Voraussetzungen gegeben waren, konnte geprüft werden, ob ein Mißbrauch vorlag. Sollte diese Frage bejaht werden, so mußten alle drei im Absatz II genannten Voraussetzungen erfüllt sein. Es handelte sich dabei nicht um eine beispielhafte, sondern um eine erschöpfende Begriffsbestimmung zu Absatz I. ¹⁶⁹⁾

Die Anwendbarkeit des § 5 AO ist vom RFH zunächst nur zögernd geprüft und in den ersten Fällen verneint worden, ¹⁷⁰⁾ weil in den zu untersuchenden Fällen der Steueranspruch bereits vor Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung entstanden und der Bestimmung selbst keine

168) Vgl. v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, Anm. 1 zu § 6 StAnpG

169) Vgl. Becker, 7. Aufl., Anm. 5 zu § 5 AO 1919

170) Vgl. RFH, Urt v.

16.7.1920-II A 187/20 in RFHE 3, 212 ff,

12.11.1920-I A 36/20 in RFHE 4, 113 ff (119),

11.3.1921-II A 87/21 in RFHE 5, 121 ff

rückwirkende Kraft beigelegt worden war. Lediglich der der Bestimmung zugrunde liegende Rechtsgedanke sei auch auf zurückliegende Fälle anzuwenden, sofern und soweit sich dieser bereits vor Inkrafttreten der Vorschrift durchgesetzt habe. Erstmals im Urteil vom 26.4.1921 – II A. 412/20¹⁷¹⁾ hat der RFH den § 5 AO für anwendbar erklärt. Die oben wiedergegebene Fassung des § 5 AC 1919 ist wörtlich in die Neufassung der Reichsabgabenordnung vom 22.5.1931¹⁷²⁾ als § 10 übernommen worden.

2. Die Nachteile der Legaldefinition des § 5 AO 1919 bzw. des § 10 AO 1931

Der Gesetzgeber war der Meinung, die im § 5 Abs. I AO bereits vollständig zum Ausdruck kommende *ratio legis* sei zu weit und unbestimmt gefaßt und trage daher die Gefahr in sich, daß sie im fiskalischen Interesse zu einer zu weitgehenden und daher ungerechtfertigten Inanspruchnahme der Steuerpflichtigen führen könnte.¹⁷³⁾ Obwohl der Verfasser der Reichsabgabenordnung, Dr. Enno Becker, den Absatz I des § 5 AO für ausreichend hielt,¹⁷⁴⁾ wurde daher der im Entwurf enthaltene Absatz II beibehalten und die Bedeutung des Wortes "Mißbrauch" in dieser Art eingengt. Die Auslegung sollte nicht der Praxis überlassen werden. Dafür stellte der Gesetzgeber selber Grenzen auf, indem er die gesetzlichen Merkmale festlegte, die erfüllt sein mußten, um einen Mißbrauch anzunehmen. Die Absicht, den im Absatz I enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriff einzuengen, ist aber nur unvollständig erreicht worden. Statt feste Grenzen aufzustellen, enthalten auch die als Schranken gedachten Abgrenzungsbestimmungen ihrerseits wieder eine ganze Reihe von unbestimmten Rechtsbegriffen,¹⁷⁵⁾ so daß der Verwaltung und den Gerichten anstelle von klaren Anwendungsrichtlinien eher erweiternde Auslegungsbefugnisse zuerkannt worden sind.¹⁷⁶⁾

171) RFHE 5, 247 ff (250 ff) Nur weil die Vorinstanz die Möglichkeit, daß der § 5 AO eingreifen könnte, übersehen hatte und deswegen noch Aufklärungen in tatsächlicher Hinsicht notwendig waren, ist die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen worden.

172) RGBl I 1931 S. 161 ff

173) Hensel, Dogmatik S. 270

174) Becker, 7. Aufl., Anm. 3 b zu § 5 AO 1919

175) "Nicht entsprechende Rechtsform", "im wesentlichen derselbe Erfolg", "nur geringe Bedeutung".

176) Hensel, a.a.O. S. 270

Da der Absatz II des § 5 AO eine abschließende Begriffsbestimmung darstellen sollte und die einzelnen Voraussetzungen gleichberechtigt nebeneinander standen, brauchte nur eines dieser Merkmale nicht erfüllt zu sein, um der Bestimmung des § 5 AO und ihren Folgen zu entgehen. Fehlte eines dieser aufgeführten Mißbrauchsmerkmale, so konnte dem Rechtsgeschäft die steuerliche Wirksamkeit mit Hilfe der Umgehungsbestimmung nicht versagt werden. Dieses Ergebnis ließ sich verhältnismäßig leicht erreichen, indem man einen der besonderen Mißbrauchstatbestände umging. Statt die Steuerumgehung zu bekämpfen, forderte die Umgehungsnorm selbst wieder zur Umgehung heraus. Sie führte zu einer Umgehung des Umgehungstatbestandes und wurde dadurch, wie Hensel¹⁷⁷⁾ es vorausgesagt hatte, zur "magna charta des Steuerschiebers". Gerade wegen der damit verbundenen Unsicherheit wurde der § 5 AO teilweise stark bekämpft. Bestimmungen wie der § 5 AO seien Freibriefe für unzureichende Durcharbeitung der Steuergesetze auf Kosten des Wirtschaftslebens.¹⁷⁸⁾ Statt der Rechtssicherheit zu dienen, führte die Legaldefinition zu einer Erschwerung der Steuerumgebungsbekämpfung und damit zu einer Verstärkung der Rechtsunsicherheit.

3. Die Folgen dieser Nachteile

Der Generalklausel des § 5 Abs. I AO war die eigentliche Schlagkraft dadurch genommen, daß sie durch die drei erschöpfenden Voraussetzungen zu sehr spezialisiert worden war.¹⁷⁹⁾ Nur ein Teil der vorkommenden Steuerumgehungsfälle wurde von dieser Bestimmung erfaßt. Die Schwierigkeiten, die in der Begrenzung durch § 5 Abs. II AO lagen, führten dazu, daß die Rechtsprechung sich einen anderen Weg suchte, um der Steuerumgehung Herr zu werden. In zunehmendem Maße wurden der § 4 AO und die daraus abgeleitete wirtschaftliche Betrachtungsweise zur Bekämpfung der Steuerumgehung herangezogen, ohne daß die Voraussetzungen des § 5 AO überhaupt geprüft worden wären.¹⁸⁰⁾ In anderen Fällen sind beide Bestimmungen gemeinsam herangezogen worden,¹⁸¹⁾ ohne daß auf die Voraussetzun-

177) Hensel, a.a.O. S. 276

178) Vgl. Strutz, Rechtssicherheit und Rechtsschutz nach der RAO, DStZ 1919/20 S. 219

179) Vgl. Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau S. 100

180) Vgl. z.B. RFH, Urt v. 1.5.1930-VI A 491/30 - StW 1930 II Nr. 645 und v. 8.8.1929 - VI A 1222/28 - StW 1929 Nr. 719 sowie die unter Anm. 12 angeführten Urteile

181) Vgl. RFH, Urt v. 11.1.1927-I A 409/26 in RFHE 20, 169 ff (171)

gen im einzelnen eingegangen wurde. Daß diese Entwicklung vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt gewesen war, ergibt sich bereits aus dem Vorhandensein der Umgehungsbestimmung; hätte sich die Entwicklung fortgesetzt, so wäre der § 5 AO schließlich ganz überflüssig geworden. Die Gefahr lag nach Däbritz¹⁸²⁾ bei dieser Entwicklung darin, daß aus einer Rechtsentscheidung, die auf einer Auslegung des § 5 AO beruhte, eine Entscheidung nach dem Ermessen der Steuerbehörde mit Hilfe des § 4 AO und somit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise würde. Obwohl diese Befürchtung, soweit sie die Verlagerung betraf, nicht unberechtigt war, darf jedoch nicht übersehen werden, daß auch die Entscheidung nach § 4 AO eine auf Auslegung beruhende Entscheidung gewesen wäre. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise erhebt eine bestimmte Auslegungsrichtung zum Grundsatz, sie ermächtigt die Finanzbehörde aber nicht, wie Däbritz meint, zu einer Ermessensentscheidung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten.

B Nach Erlass des Steueranpassungsgesetzes

Der Gesetzgeber hatte die Entwicklung in der Rechtsprechung erkannt. Im Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934¹⁸³⁾ ist nur der Absatz I des § 10 AO 1931 (§ 5 AO 1919) als § 6 StAnpG wörtlich übernommen worden. Der die Legaldefinition enthaltende Absatz II ist weggefallen. In der amtlichen Begründung zu § 6 StAnpG heißt es: "Die Bestimmungen des § 10 Absatz II der Reichsabgabenordnung sind so eng und umständlich, daß ihre Anwendung in der Praxis sehr erschwert ist. Infolgedessen ist es dazu gekommen, daß in Fällen, in denen Umgehungsversuchen die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, dies vielfach nicht aus dem § 10 RAO, sondern aus dem § 9 der RAO hergeleitet worden ist. Dies steht zwar nicht im Einklang mit dem Sinn des § 10 der RAO. Wohl aber zeigt es, daß die Vorschriften über die Steuerumgehung elastischer als bisher gestaltet werden müssen ... Damit (dem Wegfall des § 10 Absatz II der RAO) schließt sich das Steueranpassungsgesetz der in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entwickelten Auffassung an, daß die Frage, was als Steuerumgehung (als Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Formen und Gestaltungsmöglichkeiten) anzusehen ist, sich nach den allgemeinen Auslegungsregeln bestimmt, die das ganze

182) Däbritz, a.a.O. S. 30

183) RGBl I 1934 S. 925 ff

Steuerrecht beherrschen." ¹⁸⁴⁾ Durch den Wegfall der gesetzlichen Erläuterungen ist aus der spezialisierten Generalklausel, die ihren Zweck verfehlt hatte, die Generalklausel schlechthin geworden. ¹⁸⁵⁾

Die richtige Anwendung des § 6 StAnpG ist abhängig von einem hochstehenden, geistig unabhängigen Richtertum. Die Übertragung der Ausfüllung des unbestimmten Rechtssatzes an die Gerichte stellt nämlich eine doppelte Gefahr dar. Einmal besteht, besonders in Notzeiten, die Gefahr einer nach fiskalischen Gesichtspunkten ausgerichteten Rechtsprechung; die andere größere Gefahr ist politischer Art. Der Mißbrauchs begriff des § 6 StAnpG als unbestimmter Rechtsbegriff stellt eine wertausfüllungsbedürftige Norm dar. Eine solche Norm ist besonders anfällig für die Einflußnahme politischer Gruppen und Gedankengänge. Da das Steueranpassungsgesetz im § 1 Abs. 1 bestimmte, daß die Steuergesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen seien, wirkte sich das auch auf die Behandlung der Steuerumgehung nach § 6 StAnpG aus. Zu berücksichtigen ist dabei aber, daß sich die gesamte Einstellung zum Problem der Steuerumgehung unter dem Einfluß der NS-Ideologie geändert hatte. Becker ¹⁸⁶⁾ drückte das so aus: "Pflicht geht vor Recht, Gemeinnutz geht vor Eigennutz." Im Vordergrund stand der Gedanke der Volksgemeinschaft, gegen den die Steuerumgehung verstieß. Diese Einstellung ist mit der heutigen Rechtsauffassung nicht mehr zu vereinbaren.

1. Der Begriff "Mißbrauch"

Als Steuerumgehung soll nach dem Willen des Gesetzgebers alles behandelt werden, was sich als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts herausstellt. Daraus ergibt sich per Umkehrschluß, daß eine Steuerumgehung nicht vorliegt, wenn kein Mißbrauch gegeben ist. Es handelt sich dann vielmehr um erlaubte Steuerersparung. Mißbrauch bedeutet sprachlich gesehen, falscher oder fehlerhafter Gebrauch. Eine Steuerumgehung liegt demnach dann vor, wenn die Beteiligten von Formen und Ge-

184) Begründung zum Steueranpassungsgesetz im RStBl 1934, 1398 ff (1401/1402)

185) Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau, S. 106

186) Becker in DJZ 1934, Sp. 1109

staltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nach Ansicht der Finanzbehörde oder der Steuergerichte einen fehlerhaften Gebrauch machen. Dieser Mißbrauchs begriff ist bei Fuchs¹⁸⁷⁾ auf heftige Kritik gestoßen; das Recht sei der gute Gebrauch der menschlichen Freiheit, von diesem guten Gebrauch könne es nicht wieder einen Mißbrauch geben. Das Recht, von Rechtsformen Gebrauch zu machen, sei ein Gestaltungsrecht. Die Voraussetzung dafür sei ein ehrlicher und sinnentsprechender Gebrauch der betreffenden Rechtsform. Fehle diese Voraussetzung, so sei nicht diese Rechtsform gebraucht, sondern eine andere. Das Wort "Mißbrauch" sei daher eine leere Redensart, selbst eine Art Mißbrauch, da lediglich ein Grenzziehungsproblem angedeutet würde, ohne gelöst zu werden. Diesen Folgerungen kann nicht zugestimmt werden. Daß nur ein ehrlicher und sinnentsprechender Gebrauch einer Rechtsform ein Gestaltungsrecht auszufüllen vermag, ist eine nicht gerechtfertigte willkürliche Einschränkung. Gerade die Zubilligung eines Gestaltungsrechtes schließt die Möglichkeit ein, diese Gestaltung in zweckfremder Weise vorzunehmen. Auch dann aber bleibt es Gebrauch dieser Rechtsform. Die Bewertung, ob der Gebrauch "falsch" oder "richtig" erfolgt ist, folgt erst an zweiter Stelle und kann auch erst dann erfolgen, weil ja zunächst etwas zu bewertendes vorhanden sein muß. Erst wenn der Gebrauch einer bestimmten Rechtsform feststeht, kann nachgeprüft werden, ob der Gebrauch "richtig" erfolgt ist oder nicht. Erst aus der Mittel-Zweck-Relation kann sich ein "Mißbrauch" ergeben. Das kann nur jeweils im Einzelfall festgestellt werden. Eine allgemeingültige Abgrenzungsmöglichkeit läßt sich nicht aufstellen.

2. Das Merkmal "angemessene Gestaltung"

Nachdem die Legaldefinition des § 5 Abs. II AO 1919 (§ 10 Abs. II AO 1931) wegen ihrer hemmenden Wirkung weggefallen war, blieb es der Rechtsprechung überlassen, den elastischen Begriff "Mißbrauch" so auszufüllen, daß sein Inhalt Allgemeingültigkeit erlangen und damit zu einem feststehenden Begriff bei der Steuerumgehungsbekämpfung werden konnte. Der Gesetzgeber hat in der Begründung zum § 6 StAnpG die Bestimmung dessen, was als Mißbrauch anzusehen ist, unter die allgemeine Auslegungsregel des § 1 StAnpG gestellt. Durch Anwendung dieser Auslegungsregel soll der elastische Rechtsbegriff "Mißbrauch"

187) Fuchs, Steuerumgehung S. 54/55

gedeutet werden.

Rechtsprechung und Rechtslehre haben einen Anhaltspunkt dafür, was der Gesetzgeber unter einem "Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten" verstanden haben wollte, aus § 6 Abs. II StAnpG hergeleitet. Diese Bestimmung lautet:

- (2) "Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären."

Als Merkmal für die Ausfüllung des Mißbrauchsbegriffs ist das Wort "angemessen" angesehen worden. Danach liegt ein Mißbrauch dann vor, wenn eine rechtliche Gestaltung den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen unangemessen ist. Was als angemessen zu gelten hat und was nicht, ist damit zur Kernfrage bei der Anwendung des § 6 StAnpG gemacht worden.

Gegen diese Handhabung bestehen jedoch Bedenken. Im § 6 Abs. II StAnpG wird die Rechtsfolge einer Steuerumgehung geregelt. Dabei ist die Voraussetzung, der Mißbrauch, genannt. Das bedeutet aber nicht, daß diese Voraussetzung auch für den Hauptsatz, den Mißbrauchsbegriff des Abs. I, gilt. Es ist methodisch unzulässig, von einer Folge auf ihre Voraussetzung zu schließen. Das bedeutet, daß der § 6 Abs. II StAnpG solange unbeachtet zu bleiben hat, bis das Vorhandensein eines Mißbrauchs feststeht. Durch die Heranziehung der Rechtsfolge zur Ausdeutung des Mißbrauchsbegriffes werden die Begriffe "angemessen" und "Mißbrauch" als Gegensätze gegenübergestellt. Der Gegensatz zum Mißbrauch ist der ordnungsgemäße Gebrauch. Der Begriff "angemessen" kann auch im Gegensatz zum Mißbrauch stehen, er füllt diesen Gegensatz aber nicht aus. Eine "unangemessene Gestaltung" kann also einen Mißbrauch darstellen, braucht es aber nicht. Das, was als Mißbrauch im Sinne von § 6 Abs. I StAnpG verstanden werden soll, hat der Gesetzgeber ausdrücklich der Auslegung überlassen. Ein Hinweis auf die allgemeinen Auslegungsregeln wäre überflüssig, wenn der Gesetzgeber selbst den Mißbrauchsbegriff dahingehend hätte ausfüllen wollen, daß als Mißbrauch jede unangemessene Gestaltung hätte angesehen werden sollen. Da jedoch die Möglichkeit besteht, daß eine unangemessene Gestaltung einen Mißbrauch darstellt, kann der Begriff "unangemessen" bei der Auslegung dessen, was unter "Mißbrauch" zu verstehen

ist, mit herangezogen werden. Die verallgemeinernde Gleichsetzung von "Mißbrauch" und "unangemessen" braucht nicht in jedem Falle falsch zu sein, sie ist aber zumindest ungenau.

Da Rechtslehre und Rechtsprechung weitgehend von dem Begriff "angemessen" bzw. "unangemessen" ausgegangen sind, soll die Handhabung dieser Begriffe erörtert werden. Auch sie sind unbestimmt und bedürfen der Ausfüllung. Das Steueranpassungsgesetz hat die im § 5 AO 1919 bzw. § 10 AO 1931 enthaltenen unbestimmten Begriffe "ungewöhnliche Rechtsform" und "den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung" zwar nicht übernommen, die zur Ausfüllung dieser Begriffe ergangene Rechtsprechung ist aber zur Ausfüllung des Begriffs "angemessene Gestaltung" und damit zur Bestimmung dessen, was als Mißbrauch anzusehen ist, mit herangezogen worden. Da die Neufassung des Gesetzes die Anwendungsmöglichkeiten der Umgehungsnorm erweitern sollte, die bisherigen Anwendungsfälle aber keineswegs ausgeschlossen werden sollten, bestehen gegen eine Heranziehung der bisherigen Rechtsprechung keine Bedenken.

In Anlehnung an die alte Gesetzesfassung wird die Ansicht vertreten, daß "unangemessen" und damit ein Mißbrauch im Sinne des § 6 StAnpG jede "ungewöhnliche" Gestaltung sei. Diese Meinung ist namentlich und überwiegend im Schrifttum verbreitet, so bei Riewald¹⁸⁸⁾. Es "darf grundsätzlich nur ein Weg, der im praktischen Leben gewöhnlich nicht beschritten wird, als ein nicht angemessener Weg gewertet werden". Auch Thoma¹⁸⁹⁾ stellt darauf ab, daß ein "ungewöhnlicher" Weg eingeschlagen sein muß, ferner ebenso Bühler-Strickrodt¹⁹⁰⁾, Kühn¹⁹¹⁾ und Barske¹⁹²⁾. Demzufolge spricht Löhlein¹⁹³⁾ davon, daß nach gefestigter Lehre und Rechtsprechung die Wahl eines "ungewöhnlichen Weges" eine Voraussetzung für die Anwendung des § 6 StAnpG sei.

188) Riewald, Anm. 2a zu § 6 StAnpG

189) Thoma, in Bühler Festschr. S. 247

190) Bühler-Strickrodt, Steuerrecht I § 11 II S. 197

191) Kühn, Anm. 1 zu § 6 StAnpG (bis zur 6. Aufl.)

192) Barske, Reichsabgabenordnung S. 26

193) Löhlein, Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten, StW 1948 Sp 681 ff (688)

Eine Gestaltung ist dann als "ungewöhnlich" zu bezeichnen, wenn sie sowohl ihrer äußeren Form nach als auch nach ihrem Sinn und Zweck für etwas anderes bestimmt ist als für den wirtschaftlichen Erfolg, dem sie im konkreten Fall dienen muß.¹⁹⁴⁾ Es müssen also immer mindestens zwei Wege zur Erreichung eines wirtschaftlichen Zieles gegeben sein, damit einer "gewöhnlich", der andere "ungewöhnlich" sein kann. Auch kann es auf jeder Seite mehrere mögliche Wege geben. In einem Urteil vom 11.7.1934 - VI A 500 501/33¹⁹⁵⁾ hat der RFH unter Hinweis auf ein früheres Urteil vom 24.11.1922 - II A 251/22 -¹⁹⁶⁾ ausgeführt: "Was ungewöhnlich ist, ergibt sich aus dem Zweck des Steuergesetzes, und zwar allein aus dem wirtschaftlichen Zweck des Steuergesetzes. Eine Rechtsform ist dann ungewöhnlich, wenn sie der ohne Steuerumgehungszwecke vorzunehmenden Geschäftsabwicklung nicht entspricht."

Das Abstellen auf das Merkmal "gewöhnlich" setzt, wie bereits erwähnt, mindestens zwei Wege voraus, von denen mindestens einer als der gewöhnliche zu gelten hat. Voraussetzung dafür, daß ein Weg als der gewöhnlich eingeschlagene bezeichnet werden kann, ist eine gewisse Übung. Das ergibt sich schon aus dem Begriff "gewöhnlich", er setzt eine "Gewöhnung" voraus. Erst wenn sich eine solche Übung durch wiederholten Gebrauch bestimmter Formen oder Gestaltungsmöglichkeiten herausgebildet hat, kann man eine Abweichung hiervon als ungewöhnlich bezeichnen. Eine solche Festlegung der Wege vermag aber den Erfordernissen des Steuerrechts nicht gerecht zu werden. Das Steuerrecht, das Vorgänge im Wirtschaftsleben erfassen will, muß sich an eben diesem Wirtschaftsleben orientieren und sich seiner Dynamik anzupassen suchen. Diese Dynamik bringt es mit sich, daß sich ständig nicht nur neue Möglichkeiten zur Erreichung bereits bekannter Ziele ergeben, sondern daß auch neue Ziele entdeckt werden. Hat sich bei diesen Zielen eine Übung noch nicht gebildet, so kann ein dahin führender Weg nicht nur deshalb ungewöhnlich sein, weil es an dem notwendigen Gegenstück dazu, dem gewöhnlichen Weg, fehlt. Trotzdem kann auch ein neu entdeckter Weg oder ein bisher unbekannter wirtschaftlicher Erfolg zu einer Steuerumgehung mißbraucht werden. Es geht aber nicht an, jeden ungewöhnlichen, weil bisher aus irgendeinem

194) Vgl. Beckenkamp, a.a.O. S. 14

195) RFHE 36, 303 ff (305)

196) StW 1923 Nr. 85

Grunde nicht üblichen Weg als unangemessen zu bezeichnen. Die Begriffe "unangemessen" und "ungewöhnlich" sind nicht identisch. Sie können sich zwar im Einzelfall decken, doch lassen sich solche Fälle nicht verallgemeinern. Würde man die Begriffe einander gleichsetzen, so würde dadurch die dem einzelnen Steuerpflichtigen zustehende Gestaltungsfreiheit erheblich eingeschränkt, da er gezwungen wäre, seine Geschäfte in ausgetretenen Bahnen abzuwickeln. Die schöpferische Eigeninitiative auf wirtschaftlichem Gebiet könnte sich nicht weiter ausdehnen.

Daß das Merkmal der "Gewöhnlichkeit" nicht geeignet ist, den Mißbrauchsbegriff näher abzugrenzen, ergibt sich auch aus folgendem: Eine Handlungsweise, die eine Steuerumgehung zur Folge hat, kann eben dieser Folge wegen immer wieder angewandt werden. Das Ergebnis ist, daß sich hier mit der Zeit, sofern der Weg nicht verbaut wird, eine gewisse Übung herausbildet. Dieser Weg wird durch häufige Benutzung zu einem "gewöhnlichen" Weg. Trotzdem aber bleibt jede Benutzung ein Fall der Steuerumgehung, der eingeschlagene Weg stellt weiterhin einen Mißbrauch dar. Die vom Gesetzgeber im Erfolg mißbilligte Steuerumgehung wird nicht dadurch zur erlaubten Steuerersparnis, daß sie besonders häufig vorkommt.¹⁹⁷⁾

Uneinheitlich wie die Rechtslehre ist auch die Rechtsprechung. Auch hier ist keine klare Abgrenzung vorhanden, wann eine Gestaltung als Mißbrauch anzusehen ist und wann nicht. Vielfach ist auch in den Entscheidungen sowohl des RFH¹⁹⁸⁾ als auch des BFH¹⁹⁹⁾ auf das Merkmal der "ungewöhnlichen" oder "nichtentsprechenden" Gestaltung oder Vereinbarung,

197) Im Ergebnis ebenso Böhmer, Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes. S. 89 f; unter Bezugnahme auf Böhmer auch von Wallis in Hubschmann-Hepp-Spitaller Anm. 4 zu § 6 StAnpG

198) RFH, Urt v. 11.11.1936-VI A 833/36-RFHE 41, 36 f (37);
 11.8.1937-VI A 481/37-RFHE 42, 29 ff (30);
 26.11.1942-III e 39/41-RFHE 52, 253 ff (256);
 30.8.1944-VI 365/42-RStBl 44, 604 f

199) BFH, Urt v. 12.8.1953-II 65/52 S- BFHE 57, 748 ff (753) = BStBl 1953 III S. 284 ff (286);
 25.11.1953 - II 216/52 U- BFHE 58, 279 ff (279) = BStBl 1954 III S. 21;
 5.11.1957 - I 221/56 U- BFHE 65, 550 ff (553) = BStBl 1957 III S. 445 ff (446);
 8.1.1958 - I 131/57 U- BFHE 66, 250 ff (256) = BStBl 1958 III S. 97 ff (99);
 2.2.1960 - I 132/59 U- BFHE 70, 285 ff (286) = BStBl 1960 III S. 106 f (107);
 22.1.1960 - V 52/56 S- BFHE 70, 299 ff (303) = BStBl 1960 III S. 111 ff (112);
 8.11.1960 - I 131/59 S- BFHE 71, 706 ff (709) = BStBl 1960 III S. 513 ff (514)

oder den "natürlichen Verlauf" abgestellt worden, um den dem Mißbrauch gleichgestellten Begriff "unangemessen" auszufüllen.

Eine Gruppe von Entscheidungen bezeichnet eine Gestaltung dann als unangemessen, wenn eine andere "zwingend" ist. Dieses Merkmal hat zunächst der RFH noch unter der Geltung der alten Legaldefinition zur näheren Bestimmung dessen herangezogen, was als "ungewöhnlich" zu gelten habe. Danach war eine Handlungsweise dann "ungewöhnlich", wenn "in der Lage des Steuerpflichtigen nach rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht die gewählte Rechtsform, sondern eine andere "zwingend" war."²⁰⁰⁾ Nach Inkrafttreten des Steueranpassungsgesetzes hat der RFH soweit ersichtlich, auf das Merkmal "zwingend" ausdrücklich nicht mehr abgestellt.²⁰¹⁾ Erst der BFH benutzt diesen Begriff wieder. Die meisten Entscheidungen, die eine "zwingende" Handlungsweise als angemessen zur Richtschnur ihrer Wertung machen, befassen sich mit der Frage, ob und inwieweit Darlehn von Gesellschaftern an ihre Gesellschaft als Darlehn anerkannt werden können oder ob es sich um verdeckte Stammeinlagen handelt. Der BFH hat im Urteil vom 7.11.1950 - I 20/50 U²⁰²⁾ ausgeführt, daß Zuschüsse seitens der Gesellschafter an die Gesellschaft nur insoweit verdeckte Stammeinlagen darstellen, "als zwingende Gründe für die Notwendigkeit einer Verstärkung des Kapitals in Höhe der Zuschüsse sprechen."

Diese in der Rechtsprechung vertretene Auffassung geht noch einen Schritt weiter als die-

200) RFH, Urt v. 19.9.1933 - I A 272/31 in RFHE 34, 194 ff (197) unter Bezugnahme auf das Urteil vom 27.5.1930 - I A 31, 32, 33/30 in StW 1930 Nr. 1108

201) In den Entscheidungen vom
30.8.1938 - I 271/38- RFHE 44, 340 ff,
30.8.1938 - I 272/38- RFHE 44, 343 ff, und
29.9.1942 - I 129/42- RStBl 42, 1075 f
ist lediglich auf die Entscheidung in RFHE 34, 194 ff Bezug genommen worden. Im einzelnen wurde aber dann auf andere Gründe abgestellt.

202) BFHE 55, 27 ff (27) = BStBl 1951 III S. 12 f (12). Auf diese Begründung nehmen Bezug die Urteile vom
15.5.1953 - III 103/52 S- BFHE 57, 541 ff (546) = BStBl 1953 III S. 208 ff (209);
20.8.1954 - I 130/53 U- BFHE 59, 329 ff (334) = BStBl 1954 III S. 336 ff (338);
11.10.1955 - I 117/54 U- BFHE 62, 27 ff (30) = BStBl 1956 III S. 11 f (12);
13.1.1959 - I 44/57 U- BFHE 68, 515 ff (522) = BStBl 1959 S. 197 ff (199);
17.12.1959 - VI 201/56 S- BFHE 70, 185 ff (193) = BStBl 1960 III S. 68 ff (71)

jenige, die auf das Merkmal "gewöhnlich" abstellt. Gegen beide Auffassungen bestehen weitgehend die gleichen Bedenken. Während eine Gestaltung dem damit bezweckten wirtschaftlichen Ziel auch dann angemessen sein kann, wenn dieses Ziel auch auf anderen Wegen, zwischen denen kein großer Unterschied besteht und die sich alle im Rahmen des Üblichen halten, die also alle "gewöhnlich" oder negativ ausgedrückt, nicht "ungewöhnlich" sind, erreicht werden kann, schließt ein "zwingender" Weg alle etwa vorhandenen Möglichkeiten aus. Mehrere "zwingende" Wege kann es nicht geben. Diese Einschränkung der dem Steuerpflichtigen offen stehenden Möglichkeiten findet auch im Gesetz keine Stütze. Dadurch, daß nur die "zwingende" Gestaltung beachtlich ist, werden alle anderen Möglichkeiten für "unangemessen" erklärt. Demnach würde nur der zwingende Weg ein ordnungsgemäßer sein. Alle übrigen Möglichkeiten wären, weil nicht zwingend, unangemessen und daher als Mißbrauch anzusehen.

Durch die Umgehungsnorm wird nur den "unangemessenen" Gestaltungen die steuerliche Wirkung versagt, aber nicht der Gebrauch einer bestimmten vom Gesetzgeber oder der den Einzelfall beurteilenden Finanzbehörde für "angemessen" gehaltenen Gestaltung vorgeschrieben. Der Steuerpflichtige ist vielmehr in seinen Entscheidungen frei, auch soweit es sich um steuerliche Fragen handelt. Die Einteilung in zwingende und nicht zwingende Gestaltungen stellt daher eine unzulässige Einschränkung der dem Steuerpflichtigen garantierten Gestaltungsfreiheit dar. Zur Abgrenzung des Mißbrauchsbegriffs ist diese Einteilung unabhängig von den gegen die Verwendung des Begriffs "unangemessen" bestehenden Bedenken daher nicht geeignet.

Der RFH hatte in zahlreichen Entscheidungen, in denen ersich mit Steuerumgehungsfällen auseinanderzusetzen hatte, darauf abgestellt, welche Beweggründe die Beteiligten zu der von ihnen getroffenen Wahl der Gestaltung veranlaßt hatten. Er erkannte eine Gestaltung dann als steuerlich beachtlich an, wenn sie durch wirtschaftlich beachtliche Gründe, die für die Wahl im konkreten Fall ausschlaggebend gewesen sein mußten, gerechtfertigt war.²⁰³⁾ Diese Gründe durften nicht außerbetrieblicher Art sein, sie galten dann nicht mehr als wirtschaftlich beachtlich. Gründe außerbetrieblicher Art hat der RFH als gegeben angesehen,

203) Vgl. RFH, Urt v. 11.8.1937 - VI A 481/37 - RFHE 42, 29 ff (30) u. v. 27.9.1938 - I 135/38 - RFHE 45, 26 ff (27)

wenn ein Familienangehöriger auf Grund eben dieser nahen verwandtschaftlichen Beziehungen in den Betrieb eines anderen Familienangehörigen aufgenommen und ihm dabei Rechte eingeräumt wurden, die einem Fremden unter sonst gleichen Bedingungen nicht gewährt worden wären, die "nur aus den zwischen den Gesellschaftern bestehenden Familienbeziehungen zu erklären sind und damit die ganze Wesensart der Beziehungen maßgebend beeinflussen." ²⁰⁴⁾ Unter dieser Voraussetzung hat der RFH einer sogenannten "Familiengesellschaft" die steuerliche Anerkennung versagt. ²⁰⁵⁾ Als wirtschaftlich nicht beachtlich hat er auch solche Gestaltungen steuerlich nicht anerkannt, die lediglich deshalb gewählt worden waren, um die damit verbundenen Steuervorteile nutzbar zu machen. Dabei war es gleichgültig, ob die beabsichtigten Steuervorteile der alleinige Grund für die gewählte Gestaltung waren, oder ob diese Motive nur neben anderen vorhanden waren. ²⁰⁶⁾ Diese namentlich vom VI. Senat vertretene Auffassung ist aber nicht immer streng beachtet worden; so hat beispielsweise der III. Senat in einigen Entscheidungen betont, daß einer Gestaltung nur wegen des damit eventuell verbundenen Steuervorteils nicht die steuerliche Anerkennung versagt werden könne. Der durch den Gebrauch einer Form des bürgerlichen Rechts "entstehende Steuervorteil kann daher für sich allein noch nicht einmal den Verdacht des Mißbrauchs einer Rechtsform zur Minderung der Steuerschuld begründen: noch weniger wird ein solcher Mißbrauch durch den eintretenden Steuervorteil bewiesen." ²⁰⁷⁾

Der BFH hat die Auffassung, daß es bei der Beurteilung der Frage, ob eine Steuerumgehung vorliege, entscheidend auf die Motive der Beteiligten ankomme, nicht immer beibehalten.

204) RFH, Urt v. 30.9.1936 - VI A 801/35 in RFHE 40, 131 ff (134). Vgl. auch Urt. v. 4.12.1940 - VI 660/38, RStBl 1941, 26 ff

205) Vgl. ferner RFH, Urt v. 29.4.1942 - VI 101/42 RStBl 1942, 497 u. 20.1.1944 - III 38/43, RStBl 1944, 435 ff.

206) Vgl. RFH, Urt v. 11.7.1934 - VI A 500, 501/33 - RFHE 36, 303 ff (305); 10.1.1935 - VI A 76/34, RStBl 1935, 148; 30.9.1936 - VI A 801/35 - RFHE 40, 131 ff (134); 21.10.1936 - VI A 30/36 - RFHE 40, 290 ff (298)

207) RFH, Urt v. 16.11.1944 - III 35/44 in RFHE 54, 166 ff (168), ferner Urt v. 26.11.1942 - III e 39/41 in RFHE 52, 253 ff (255) und OFH, Urt v. 9.3.1948 III (IV) 26/47 in OFHE 54, 231 ff

In der Entscheidung vom 22.8.1951 - IV 246/50 S²⁰⁸⁾, in der es darum ging ob eine Personalgesellschaft zwischen einem Vater und seinen drei im Geschäft mitarbeitenden Töchtern steuerlich anzuerkennen sei, heißt es: "Es kann der Auffassung nicht beigegeben werden, daß das Motiv der Gründung einer Gesellschaft für die Frage von entscheidender Bedeutung ist, ob rechtlich, insbesondere auch steuerrechtlich, eine Personalgesellschaft gegeben ist. Das Vorliegen einer OHG oder einer KG wird bürgerlich-rechtlich und damit auch steuerrechtlich nicht dadurch berührt, daß außerbetriebliche Gründe, so z.B. die Sicherstellung von Familienangehörigen, die Veranlassung für die Bildung der Personalgesellschaft gegeben haben. Es kann auch nicht als ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts angesehen werden, wenn ein Steuerpflichtiger zur Ersparung von Steuern die für ihn günstige Rechtsform wählt." Wann dagegen ein Mißbrauch vorliegt, sagt die Entscheidung nicht. Statt in erster Linie auf die Beweggründe stellt der BFH seitdem zum Teil darauf ab, ob die getroffenen Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt worden sind. Dieser Gedanke tauchte bereits in einer Entscheidung des RFH vom 29.6.1938 - VI 396/38²⁰⁹⁾ auf. Hier ging es allerdings nur um den Zeitpunkt, von dem ab eine Gesellschaftsgründung anzuerkennen war. Dabei sollte es nicht so sehr auf die förmliche Niederlegung der Vereinbarungen ankommen, entscheidend sollte vielmehr sein, wann sie getroffen worden und wann sie tatsächlich in den wesentlichen Grundzügen in Vollzug gesetzt worden waren. Diesen Gedanken hat der BFH weiter ausgedehnt. In dem erwähnten Grundsatzurteil vom 22.8.1951 heißt es hierzu: "Voraussetzung für die Anerkennung einer KG ist aber, daß Mitunternehmerschaft vorliegt ..., daß also der Gesellschaftsvertrag auch verwirklicht wird und die tatsächliche Gestaltung der Dinge mit ihrer formellen Gestaltung übereinstimmt." Dieser Grundsatz wird in zahlreichen Entscheidungen immer wieder betont.²¹⁰⁾

208) BFHE 55, 449 ff (453) = BStBl 1951 III S. 181 ff (183)

209) RFHE 44, 193 ff (195)

210) Vgl. BFH, Urt v.

3.12.1957 - I 231/56 S- BFHE 66, 66 ff (80) = BStBl 1958 III S. 27 ff (33);

26.5.1959 - I 32/58 S- BFHE 69, 157 ff (159) = BStBl 1959 III S. 322 f;

19.2.1960 - I 170/59 S- BFHE 70, 422 ff (425) = BStBl 1960 III S. 159 f (160)

8.11.1960 - I 131/59 S- BFHE 71, 706 ff (713) = BStBl 1960 III S. 513 ff (514);

31.1.1961 - I 223/60 U- BFHE 72, 571 ff (573) = BStBl 1961 III S. 209 f;

11.4.1961 - I 129/60 U- BFHE 73, 231 ff = BStBl 1961 III S. 352 ff

Die äußere Gestaltung getroffener Vereinbarungen ist, sofern sie ernsthaft durchgeführt worden ist, ein Indiz für das Vorhandensein stichhaltiger Gründe. Welche Gründe im einzelnen zur Wahl einer bestimmten Gestaltungsart geführt haben, läßt sich aus der äußeren Gestaltung nicht entnehmen. Da diese Gründe aber grundverschieden sein können, besteht bei ihrer völligen Außerachtlassung die Gefahr einer Typisierung, einer Beurteilung lediglich nach Äußerlichkeiten. Die Typisierung darf nicht dazu führen, über Besonderheiten des Einzelfalles hinwegzugehen.²¹¹⁾ Das aber geschieht, wenn die Beweggründe für das Verhalten im Einzelfall nicht mit berücksichtigt werden. In einzelnen Entscheidungen hat denn auch der BFH geprüft, ob die Handlungsweise durch einen besonderen wirtschaftlichen Zweck gerechtfertigt werden könnte²¹²⁾ oder ob außer der Absicht, Steuern zu sparen, noch andere stichhaltige Gründe für die Wahl des beschrittenen Weges vorgelegen haben.²¹³⁾ Daß man sehr wohl beides berücksichtigen kann, zeigt die Entscheidung vom 26.5.1959 - I 32/58 S.²¹⁴⁾ Nachdem zunächst darauf hingewiesen worden ist, daß eine klare und ernsthaft durchgeführte äußere Gestaltung für die steuerliche Anerkennung notwendig ist, heißt es in dem Urteil dann weiter: "Ein brauchbarer Maßstab für die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung kann gewöhnlich sein, ob für die Regelung wirtschaftlich vernünftige Gründe sprechen ..."

Nur wenn man beide Seiten, die äußere Form und die Gründe, die zur Wahl dieser Form geführt haben, berücksichtigt und sie in Beziehung zueinander setzt, wird man beurteilen können, was der wirtschaftliche Inhalt einer Gestaltung ist. Zieht man aus den zahlreichen Abgrenzungsversuchen der Rechtsprechung das Fazit, so ist es dieses: Eine allgemeingültige und damit auf jeden Einzelfall anwendbare Begriffsbestimmung dessen, was unter "angemessen" zu verstehen ist, gibt es nicht. Berücksichtigt man den wirtschaftlichen Hintergrund, zu dem die jeweilige Gestaltung in Beziehung gesetzt werden²¹⁵⁾ und dem sie

211) BFH, Urt v. 3.12.1957 - I 231/56 S - BFHE 66, 66 ff (80) = BStBl 1958 III S. 27 ff (33), vom 6.6.1957 - IV 158/56 U - BFHE 65, 136 ff (139) = BStBl 1957 III S. 286 f

212) BFH, Urt v. 11.11.1955 - III 126/55 S - BFHE 61, 509 ff (510) = BStBl 1955 III S. 395

213) BFH, Urt v. 30.11.1960 - II 154/59 U - BFHE 72, 54 ff (56) = BStBl 1960 III S. 21 ff (22)

214) BFHE 69, 157 ff (160 f) = BStBl 1959 III S. 322 f (323)

215) Böhmer, a.a.O. S. 95

"angemessen" sein muß, so kann es auch gar keinen allgemeingültigen Begriff dessen, was angemessen ist, geben. Der wirtschaftliche Hintergrund selbst, vor dem sich die jeweilige Gestaltung abspielt, ist von Fall zu Fall anders. Steht aber der Bezugspunkt nicht fest, so kann auch der dazu in Beziehung gesetzte Wert nicht konstant sein. Wann eine Gestaltung unangemessen ist, ist daher im Einzelfall aus dem Verhältnis zwischen dem wirtschaftlichen Inhalt einer Gestaltung, der sich aus einem Vergleich der äußeren Form mit den Beweggründen dieser Gestaltung ergibt, und dem wirtschaftlichen Hintergrund, dem Endzweck zu entnehmen. Dabei gibt die äußere Form den Rahmen ab, der ausgefüllt wird durch einen wirtschaftlichen Inhalt. Damit wird die Form Voraussetzung dafür, daß überhaupt ein derartiger Inhalt möglich ist. Ein Mißbrauch dieser Form ist dann gegeben, wenn sie gebraucht wird als Rahmen für einen Inhalt, der seinerseits dem Hintergrund unangemessen ist.²¹⁶⁾

Ebensowenig wie es eine allgemeingültige Bestimmung des Begriffs "Mißbrauch" gibt, gibt es eine solche für den Begriff "angemessen". Beide Begriffe sind elastisch, sind unbestimmt und bedürfen der Ausfüllung. Zusätzlich zu den bereits geäußerten grundsätzlichen methodischen Bedenken gegen die Heranziehung der "angemessenen Gestaltung" des § 6 Abs. II StAnpG erscheint dieser Weg überflüssig und nutzlos, denn er vermag die an ihn gestellte Aufgabe, die Ausfüllung des Mißbrauchsbegriffs, nicht zu lösen. Es wäre daher für Verwaltung und Rechtsprechung besser gewesen, die zur Ausfüllung des Begriffs "angemessene Gestaltung" herangezogenen Hilfsmittel direkt bei der Auslegung und Ausfüllung des Mißbrauchsbegriffs zu verwenden.

3. Zur Erforderlichkeit der Umgehungsabsicht

Um eine Handlungsweise als Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten einstufen und entsprechend behandeln zu können, ist die Feststellung erforderlich, daß die Beteiligten die Absicht gehabt haben, Steuern zu sparen, sie entweder ganz vermeiden oder doch zu vermindern. Es bedarf der Feststellung, daß die Beteiligten zum Zweck der Steuerumgehung gehandelt haben,²¹⁷⁾ daß also die gewählte Art der Rechtsgestaltung

216) Vgl. Böhmer a.a.O. S. 100

217) BFH, Urt v. 2.3.1966 – II 113/61 in BStBl 1966 III S. 509 ff 510

nicht durch andere wirtschaftlich beachtliche und deshalb anzuerkennende Beweggründe veranlaßt worden ist. Das bedeutet, daß die Beweggründe doch zu beachten sind. Die aus dem Urteil vom 22.8.1951 – IV 246/50 S.²¹⁸⁾ zu entnehmende Ansicht, die Motive der Beteiligten seien weitgehend unbeachtlich, kann deshalb nicht aufrechterhalten bleiben. Auf die Bedenken gegen eine solche Außerachtlassung der Motive ist bereits hingewiesen worden.

Die Auffassung der Rechtsprechung, die Umgehungsabsicht müsse bei den Beteiligten vorhanden sein, ist in der Rechtslehre nicht unbestritten. Namentlich Bühler²¹⁹⁾ verneint ursprünglich das Erfordernis der Feststellung einer ausdrücklichen Umgehungsabsicht, es lasse sich weder aus dem Gesetzeswortlaut entnehmen, noch aus der Praxis belegen. Insbesondere sei die Umgehungsbestimmung keine Strafnorm, und darum mache ihre Anwendung nicht die Untersuchung der "Schuldfrage" nötig. Böhmer²²⁰⁾ begründet die Entbehrlichkeit der Umgehungsabsicht damit, daß Ziel der Umgebungsbekämpfung die Gleichheit der Besteuerung und damit die Steuergerechtigkeit sei. Aus diesem Grunde komme es lediglich darauf an, den Erfolg, nämlich die eingetretene Steuerumgehung zu beseitigen, beziehungsweise ihren Eintritt zu verhindern, unabhängig davon, ob dieser Erfolg beabsichtigt war oder nicht.²²¹⁾ Auch würde es nur in den seltensten Fällen möglich sein, eine Steuerumgehungsabsicht direkt nachzuweisen, vielmehr müsse aus der Unangemessenheit der gewählten Gestaltung auf sie geschlossen werden. Sie verlöre dadurch die einem Tatbestandsmerkmal eigene, unterscheidende Kraft. Auch Wackernagel²²²⁾ weist darauf hin, daß das Erfordernis der Umgehungsabsicht zu unbefriedigenden Ergebnissen führe, weil die Möglichkeit bestehe, daß Fälle, in denen sich die Beteiligten genau gleich verhalten hätten, verschieden behandelt würden, nur weil in einem Fall die Steuerumgehung beabsichtigt war, im andern aber nicht. Auch wenn die Steuerumgehung zunächst nicht beabsichtigt gewesen sei, würde der sich ergebende Vorteil in der Regel doch gerne in Kauf ge-

218) BFHE 55, 449 ff = BStBl 1951 III S. 181 ff

219) Bühler, Steuerrecht I, 1. Aufl. 1927, S. 116 Anm. 12. In den späteren Auflagen ist diese Ansicht nicht mehr vertreten worden.

220) Böhmer, a.a.O. S. 104 ff

221) Ebenso Paulick, Steuereinsparung, StbJb 1963/64 S. 405 ff

222) Wackernagel, Steuerumgehung S. 52

nommen.

Auf das Moment der Absichtlichkeit in der Terminologie "Umgehung" und "fraus" hat schon Vetsch ²²³⁾ hingewiesen. Auch Riewald ²²⁴⁾ weist darauf hin, daß bereits der Wortlaut der Umgehungsnorm durch die Fassung "umgehen" auf das darin enthaltene subjektive Element als notwendiges Tatbestandsmerkmal der mißbräuchlichen Steuerumgehung hindeute. Die Umgehungsabsicht ist keine "Schuld" im strafrechtlichen Sinne. Ebenso ist die Umgehungsnorm keine Strafbestimmung. Der Unterschied, dessen Nichtbeachtung häufig zu Mißverständnissen führt, liegt darin, daß bei einer Anwendung des § 6 StAnpG keine Diskriminierung erfolgt, wie das bei einer Verurteilung wegen einer strafbaren Handlung der Fall ist. In dieser Bestimmung ist weder eine Strafandrohung enthalten noch wird das Moment der Steuerunehrlichkeit vorausgesetzt.

Die Steuerumgehungsabsicht ist in vielen Fällen nur schwer nachzuweisen. Deswegen hat der BFH zunächst aus der Wahl der Mittel auf ihr Vorhandensein geschlossen und ausgeführt: "Je eindeutiger jedoch die von den Beteiligten beabsichtigte Steuerersparnis dem Sinn der Steuerrechtsordnung widerspricht, um so größer ist die Vermutung, daß die bei formaler Betrachtung zur Steuerersparnis führende Gestaltung eine ungewöhnliche bürgerlich-rechtliche Maßnahme darstellt." ²²⁵⁾ Nach der neueren Rechtsprechung des BFH genügen solche Anhaltspunkte nicht mehr. Die Anwendung des § 6 StAnpG setze vielmehr voraus, daß der Mißbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten und insbesondere die Absicht der Steuerumgehung dem Steuerpflichtigen eindeutig nachgewiesen werden. ²²⁶⁾ Diese

223) Vetsch, Gesetzesumgehung S. 216

Er zieht aber darauf nicht die Folgerung, daß die Umgehungsabsicht erforderlich ist, sondern hält die Begriffsbildung für unzureichend. Für den Umgebungsbeffriff sei die Umgehungsabsicht nicht wesentlich (a.a.O. S. 217). Vetsch verlangt nicht einmal Kenntnis des umgangenen Rechtssatzes (a.a.O. S. 219).

224) Riewald, Anm. 2 b zu § 6 StAnpG

225) Vgl. BFH, Urt. v. 8.1.1958 - I 131/57 U in BFHE 66, 250 ff (257) = BStBl 1958 III S. 97 ff (99)

226) BFH, Urt v. 2.3.1966 - II 113/61 - in BStBl 1966 III S. 509 ff 511

klare Entscheidung ist zu begrüßen, zumal dadurch die Anwendung des § 6 StAnpG auf eindeutige Umkehrfälle beschränkt wird.

Steuerumkehrabsicht und das Merkmal der Unangemessenheit müssen vorhanden sein, wenn ein Mißbrauch im Sinne von § 6 StAnpG vorliegen soll. Auf eine besondere Prüfung der Umkehrabsicht kann nicht verzichtet werden, weil die Steuerumkehr als eine auch vom Ethischen her zu bewertende Erscheinung erst durch den Rückgriff auf die Gesinnung des Steuerpflichtigen vom rechtlich erlaubten und von der Finanzbehörde gebilligten Verhalten abgegrenzt werden kann.²²⁷⁾ Wenn diese Absicht durch eine Gestaltung verwirklicht wird, die in Bezug auf den wirtschaftlichen Hintergrund unangemessen ist, dann liegt ein Mißbrauch vor. Ist die Gestaltung trotz der vorhandenen Umkehrabsicht nicht unangemessen, so kann es sich lediglich um einen Umkehrversuch mit untauglichen Mitteln, nicht aber um einen Mißbrauch gehandelt haben. Andererseits kann bei fehlender Umkehrabsicht kein Mißbrauch vorliegen, auch wenn der gewählte Weg äußerst umständlich ist, denn die mißbilligte Einstellung fehlt.²²⁸⁾

Erkennt man die Erforderlichkeit der Umkehrabsicht für das Vorliegen einer Steuerumkehr an,²²⁹⁾ ist also eine Steuerumkehr nur möglich, wenn das subjektive Element der Umkehrabsicht vorhanden ist, dann ergibt sich daraus, daß sich die Anwendung des § 6 StAnpG steuerlich immer nur soweit auswirken kann, als sich im Einzelfall der Umkehrwille erstreckt. Gewisse Steuerarten gehören so eng zusammen, daß sich der Umkehrwille auf sie immer nur entweder in ihrer Gesamtheit oder überhaupt nicht erstrecken kann. Nur soweit dieser Zusammenhang reicht, ist die ausdehnende Anwendung des § 6 StAnpG auf verschiedene Steuerarten und Steueransprüche möglich.²³⁰⁾ Die Steuerumkehrabsicht braucht nicht der einzige Beweggrund für die gewählte Gestaltung zu

227) Vgl. Langhorst, a.a.O. S. 35

228) Vgl. Thoma, a.a.O. S. 242

229) So Kühn, Anm. 3 zu § 6 StAnpG; Riewald, Anm. 2b zu § 6 StAnpG; Becker, Anm. 5b zu § 5 AO 1919; Hensel, Steuerrecht S. 97; Bopp, Scheingeschäfte, mißbräuchliche Steuerumkehr und wirtschaftliche Betrachtungsweise, S. 140; Thoma, a.a.O. S. 242, Langhorst, a.a.O. S. 35

230) Vgl. Spitaler in einer Besprechung des BFH Urteils vom 30.11.1955 - II 35/54 U - BFHE 62, 71 ff = BStBl 1956 III S. 28 in BB 1956 S. 164 ff

sein,²³¹⁾ es können auch noch andere Gründe mitgesprochen haben, die aber nicht beachtlich sein dürfen.²³²⁾ Die Ansicht, die Steuerumgehungsabsicht brauche nicht den entscheidenden Antrieb zur Wahl der mißbräuchlichen Gestaltung gegeben zu haben,²³³⁾ läßt sich nicht aufrechterhalten, nachdem der BFH im Urteil vom 30.11.1960 - II 154/59 U -²³⁴⁾ betont hat, daß eine Steuerumgehung zu verneinen sei, "wenn außer der Absicht, Steuern zu sparen, noch andere stichhaltige Gründe für die Wahl des beschrittenen Weges vorgelegen haben." In diesem Urteil ist allerdings von Steuerersparnisabsicht und nicht von Steuerumgehungsabsicht die Rede. Der Endzweck ist in beiden Fällen gleich. Das Motiv "Steuern sparen" sagt nichts über die Art, wie es verwirklicht werden soll, es ist insoweit neutral. Neben Gestaltungen, die eine Steuerumgehung darstellen, gibt es auch solche, deren Verwirklichung nicht mißbilligt wird. Da aber der BFH in dem erwähnten Urteil von Steuerersparnisabsicht im Zusammenhang mit einer möglichen Steuerumgehung gesprochen hat, ist davon auszugehen, daß er mit Steuerersparnisabsicht diejenige gemeint hat, die durch eine Steuerumgehung verwirklicht werden sollte.

Die Steuerumgehungsabsicht ist dann als maßgeblich für eine Gestaltung zu bezeichnen, wenn der eingeschlagene Weg ohne den sich dabei bietenden steuerlichen Vorteil nicht gewählt worden wäre. Es ist bereits darauf hingewiesen worden, daß steuerliche Erwägungen, selbst wenn sie von entscheidender oder sogar ausschließlich bestimmender Bedeutung sind, allein nicht ausreichen, um von einem Gestaltungsmißbrauch zu sprechen, daß es vielmehr daneben noch auf die Gestaltung selbst ankommt.²³⁵⁾ Die Folgen einer Steuerumgehung können immer nur denjenigen treffen, der die Steuerumgehungsabsicht gehabt hat²³⁶⁾ oder der sich so behandeln lassen muß, als habe er sie gehabt.²³⁷⁾ Zu unter-

231) Vgl. RFH, Urt v. 21.10.1936 - VI A 30/36 - RFHE 40, 290 ff (298)

232) BFH, Urt v. 2.3.1966 - II 113/61 in BStBl 1966 III S. 509 ff 511

233) Vgl. den durch Urteil v. 27.1.1937 bestätigten Bescheid des RFH v. 6.11.1936 - VI A 617/35 in RStBl 1937, 434

234) BFHE 72, 54 ff (56) = BStBl 1961 III S. 21 ff (22)

235) Vgl. BFH, Urt v. 8.1.1958 - I 131/57 U - BFHE 66, 250 ff (256) = BStBl 1958 III S. 97 ff (99)

236) RFH, Urt v. 6.4.1934 - II A 201/33 - RStBl 1934, 956

237) Bescheid des RFH v. 18.12.1928 - I A 254/28 - StW 1929 Nr. 195

scheiden ist die für die Steuerumgehung erforderliche Absicht von dem im Strafrecht erforderlichen Unrechtsbewußtsein. Ein solches Bewußtsein erfordert § 6 StAnpG nicht.²³⁸⁾ Auch eine "Steuerunehrlichkeit im Sinne des § 396 AO braucht nicht gegeben zu sein.

4. Das Verhältnis des § 6 zu § 1 StAnpG, insbesondere zu § 1 Abs. III StAnpG

Außer der Umgehungsnorm des § 6 StAnpG wird die Bestimmung des § 1 StAnpG ebenfalls häufig zur Umgebungsbeämpfung herangezogen.

Sie lautet:

- "(1) Die Steuergesetze sind ...²³⁹⁾ auszulegen.
 (2) Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.
 (3) Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen."

Die Absätze I und II des § 1 StAnpG entsprechen inhaltlich im wesentlichen dem § 4 AO 1919 bzw. dem § 9 AO 1931. Neu war die Ausdehnung der Auslegungsgrundsätze auf die Beurteilung von Tatbeständen im Absatz III der Vorschrift. Da der § 1 StAnpG eine Auslegungsvorschrift darstellt und insbesondere die Absätze I und II die Grundlage für die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" bilden,²⁴⁰⁾ kann insoweit auf die Ausführungen zu diesen Punkten verwiesen werden.

238) Vgl. den durch BFH-Urteil vom 22.1.1960 bestätigten Bescheid vom 10.9.1959 - V 52/56 S in BFHE 70, 299 ff (305) = BStBl 1960 III S. 111 ff (113)

239) Der in diesem Satz ursprünglich enthaltene Auslegungsgrundsatz der "nationalsozialistischen Weltanschauung" ist durch Artikel I des Kontrollratsgesetzes Nr. 12 vom 11.2.1946 (Amtsblatt des Kontrollrates in Deutschland Nr. 4, 60 ff) aufgehoben worden. Durch dieses Gesetz blieb aber die Grundform des § 1 StAnpG unberührt. Vgl. Kühn, Anm. 1 a zu § 1 StAnpG. In Anlehnung an die ursprüngliche Fassung schlägt v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 1 zu § 1 StAnpG die Textfassung dergestalt vor, daß die Steuergesetze vom Standpunkt der Idee des demokratischen Rechtsstaates her auszulegen seien. Gerade wegen der Anfälligkeit gegenüber dem Einfluß politischer Strömungen sollte man jedoch Hinweise dieser Art im Gesetzestext unterlassen und hier wie auch bei anderen Gesetzen die allgemeinen Auslegungsregeln zur Anwendung bringen.

240) Wenn auch nicht mehr uneingeschränkt, vgl. Spitaler in StbJb 1962/63 S. 405 ff

Über das Verhältnis zwischen § 6 und § 1 Abs. III StAnpG gehen die Meinungen in der Rechtslehre weit auseinander. Der Ansicht, der § 6 StAnpG sei nur ein Anwendungsfall des § 1 Abs. III StAnpG, steht die Behauptung gegenüber, die beiden Vorschriften ständen selbständig und unabhängig nebeneinander.

Becker²⁴¹⁾ sah in dem § 5 AO 1919 lediglich einen gesetzlich festgelegten Anwendungsfall des § 4 AO 1919. Nach seiner Auffassung sollte man zu § 5 AO 1919 nicht greifen, wenn das Ergebnis bei rein wirtschaftlicher, auf den Kern der Sache gehender, aber ausschließlich auf § 4 AO 1919 gestützter Betrachtung nicht recht haltbar erscheine. Kühn²⁴²⁾ bezeichnet den § 6 StAnpG als Sonderfall des allgemeinen Beurteilungsgrundsatzes in § 1 Abs. III StAnpG. Erler²⁴³⁾ sieht im § 6 StAnpG, den er als besonders wichtigen Anwendungsfall des § 1 Abs. III StAnpG bezeichnet, eine Ausführungsanweisung für diese Bestimmung. Ebenso Beckenkamp²⁴⁴⁾, der die eine Generalklausel als Unterfall einer anderen, weiter gefaßten Generalklausel bezeichnet, aber gleichzeitig einräumt, daß der § 6 StAnpG auch selbständige Bedeutung haben könne. Beckenkamp verweist im übrigen auf Reinhardt²⁴⁵⁾, der den § 1 Abs. III StAnpG als allgemeingültigen und unmittelbar anwendbaren Rechtssatz bezeichnet hatte, hinter den folglich alle anderen Bestimmungen zurücktreten mußten. Demgegenüber hält Wacke²⁴⁶⁾ unter Hinweis auf Becker das gesamte Umgehungsrecht für einen Sonderfall des Auslegungsrechtes. Die beiden in Betracht kommenden Bestimmungen ständen daher im Verhältnis der Spezialität.²⁴⁷⁾ Ein Umgehungsfall könne nur nach Umgehungsrecht, nicht aber nach Auslegungsrecht behandelt werden. Noch weiter als Becker²⁴⁸⁾, der den § 5 AO 1919 für überflüssig hielt, geht Hartz, er

241) Becker, 7. Aufl. Anm. 4b zu § 5 AO 1919

242) Kühn, Anm. 5 zu § 6 StAnpG

243) Erler, Die Beurteilung von Tatbeständen, DStZ 1936, 13 ff (15)

244) Beckenkamp, a.a.O. S. 42

245) Reinhardt, Beurteilung von Tatbeständen ... in DStZ 1936, S. 1291 ff (1298)

246) Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau S. 39

247) So auch Klein, a.a.O. S. 70

248) Becker, 7. Aufl. Anm. 3b zu § 5 AO 1919

hält sowohl den § 6 StAnpG²⁴⁹⁾ als auch den § 1 Abs. III StAnpG²⁵⁰⁾ für überflüssig, weil beide Grundsätze sich aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ableiten ließen. Auch Paulick²⁵¹⁾ hält den § 6 StAnpG für überflüssig, weil nach seiner Ansicht die wirtschaftliche Wertung des Sachverhalts gemäß § 1 Abs. III StAnpG und die zutreffende Gesetzesauslegung unter Herausstellung der ratio legis in jedem Fall zuverlässige, gerechte Ergebnisse verbürgen.

Im Gegensatz zu den Auffassungen, die die beiden Bestimmungen der §§ 6 und 1 Abs. III StAnpG in einem ganz bestimmten voneinander abhängigen Verhältnis sehen, weist Littmann²⁵²⁾ auf den verschiedenen Charakter der beiden Normen hin. Der § 6 StAnpG sei keine Auslegungsvorschrift, er sage nicht, wann und unter welchen Umständen das Steuerrecht von der bürgerlich-rechtlichen Auffassung der Beteiligten abweichen dürfe, sondern bestimme, daß eine bürgerlich-rechtliche Gestaltung, die einen Rechtsmißbrauch darstelle, der Besteuerung dann nicht zugrunde gelegt werden dürfe, wenn durch diesen Mißbrauch die Steuerpflicht umgangen oder gemindert werde. Im übrigen solle auch § 6 StAnpG nur solche Fälle umfassen, denen ein rechtlicher Mangel, wenn auch kein eigentlicher Willensmangel, so doch ein Mangel in der Zulässigkeit der Rechtsgestaltung anhafte. "Die Fälle des Rechtsmißbrauchs und der Auslegung bürgerlich-rechtlicher Sachverhalte und Rechtsbeziehungen auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegen sohin auf verschiedenen Ebenen."²⁵³⁾ Im Anschluß an Littmann weist Ebert²⁵⁴⁾ darauf hin, daß es sich bei § 1 StAnpG um einen Auslegungsgrundsatz handle, während § 6 StAnpG die Folge aufzeige, die sich auf Grund der Auslegung ergeben solle. Ein zivilrechtlicher Vorfall, der zum Zwecke der Besteuerung beurteilt werden solle, müsse zunächst auf seinen wirtschaftlichen Kern untersucht werden. Hierzu diene die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Die Umgehungsnorm könne erst dann zur Anwendung gelangen, wenn diese Unter-

249) Hartz, Die Auslegung von Steuergesetzen, S. 56

250) Hartz, a.a.O. S. 52

251) Paulick, Steuereinsparung, StbJb 1963/64 S. 371 ff (409)

252) Littmann, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, Wpg 1951, 78 ff (79)

253) Littmann, a.a.O. S. 79

254) Ebert, Mißbrauchstatbestand und wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, BB 1957 673 f

suchung nicht zu einem klaren Ergebnis führe, wenn nicht feststehe, daß der Vorfall einem bestimmten Steuergesetz unterzuordnen, sondern lediglich der wirtschaftliche Erfolg als solcher zu erkennen sei. Die Auslegung versage hier, weil mehrere Wege zu diesem Ziel führten, aber nur einer die Steuerpflicht auslöse. Eine so weite Ausdehnung dahingehend, daß durch den zivilrechtlichen Vorfall der steuerpflichtige Tatbestand verwirklicht worden sei, folge dem Grundsatz "in dubio pro fisco" und sei durch das Gesetz nicht gerechtfertigt.²⁵⁵⁾

Sollte die Auffassung, § 6 StAnpG sei ein Unterfall oder ein Spezialfall des § 1 Abs. III StAnpG, richtig sein, so müßten, worauf Böhmer²⁵⁶⁾ in seiner sehr ausführlichen Untersuchung hinweist, die einzelnen Merkmale der beiden Bestimmungen einander entsprechen oder aber die Merkmale der einen müßten von denen der anderen mitumfaßt werden. Die Tatbestände des § 1 Abs. III StAnpG, die als "äußere Form" eines wirtschaftlichen Vorfalls der Beurteilung unterliegen, müßten den "Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" entsprechen. Dabei kann die Beschränkung auf das bürgerliche Recht bei der Untersuchung unberücksichtigt bleiben. Auf den Unterschied zwischen Formen des bürgerlichen Rechts einerseits und Gestaltungsmöglichkeiten auf diesem Gebiet andererseits ist bereits hingewiesen worden.²⁵⁷⁾ In beiden Fällen wird jedoch im Ergebnis etwas dargestellt. Diese Darstellung kann man, ohne auf innere Abweichungen einzugehen, als äußere Form bezeichnen. Von diesen Merkmalen her läßt sich daher eine Verschiedenheit der beiden Gesetzesbestimmungen nicht begründen.

Zu untersuchen sind daher noch die übrigen Merkmale. Der äußeren Form eines Sachverhaltes steht jeweils ein wirtschaftlicher Inhalt gegenüber. Dieser wirtschaftliche Inhalt müßte das nämliche sein wie die "wirtschaftlichen Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse", die im § 6 Abs. II StAnpG den Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gegenübergestellt sind. Nach § 6 StAnpG müssen die Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Einzelfall den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und

255) Ebert, a.a.O. S. 673

256) Böhmer, a.a.O. S. 74 ff

257) siehe Seite 69/70

Verhältnissen – Böhmer²⁵⁸⁾ gebraucht dafür den Ausdruck "wirtschaftlicher Hintergrund" – angemessen²⁵⁹⁾ sein. Die Folgen einer unangemessenen Gestaltung unterscheiden sich – würde sie anerkannt – sehr erheblich von denen einer angemessenen Gestaltung, da entweder überhaupt keine Steuerpflicht entsteht, oder aber eine andere, niedrigere Steuer zu zahlen ist. Daraus ergibt sich, daß sowohl die angemessene als auch die unangemessene Gestaltung einen wirtschaftlichen Inhalt haben müssen, die voneinander verschieden sind. Nur so lassen sich die verschiedenen Auswirkungen erklären. Würde der unangemessenen Gestaltung ein eigener wirtschaftlicher Inhalt fehlen, es sich also nur um eine leere Rechtsform handeln, dann wäre diese bereits nach § 5 Abs. 1 StAnpG als Scheingeschäft (entsprechend der zivilrechtlichen Vorschrift des § 117 BGB) für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Unangemessenheit einer Gestaltung bezieht sich also nicht nur auf die äußere Form, sondern muß notwendigerweise den wirtschaftlichen Inhalt der Gestaltung mit einbeziehen. Wann eine Gestaltung unangemessen ist, ergibt sich aus dem Verhältnis dieser Gestaltung zu ihrem wirtschaftlichen Hintergrund. Dieser ist im Einzelfall identisch mit dem erstrebten wirtschaftlichen Zweck einer Gestaltung. Da die Unangemessenheit einer Gestaltung und damit auch ihr wirtschaftlicher Inhalt am wirtschaftlichen Hintergrund gemessen werden, müssen beide Begriffe etwas voneinander Verschiedenes sein.²⁶⁰⁾

Da die Begriffe "äußere Form" und "Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" sich in etwa entsprechen, andererseits die Begriffe "wirtschaftlicher Inhalt" und "wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse" verschieden sind, diese Begriffe aber zueinander in einem bestimmten Verhältnis stehen, müssen notwendigerweise auch die beiden übrigen Begriffe "entsprechend" im Fall des § 1 Abs. III StAnpG und "angemessen" im Fall des § 6 Abs. II StAnpG verschieden sein, weil die nach diesen Begriffen gewerteten Verhältnisse verschieden sind.²⁶¹⁾

258) Böhmer, a.a.O. S. 78

259) Auf die Bedenken, die gegen die Verwendung des Begriffs "angemessen" bestehen, ist bereits an anderer Stelle hingewiesen worden.

260) Vgl. Böhmer, a.a.O. S. 81; von Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler Anm. 1a zu § 6 StAnpG

261) Böhmer, a.a.O. S. 87

Da die einzelnen Merkmale der §§ 1 Abs. III und 6 StAnpG, die einander gegenübergestellt werden konnten, sich nicht gleichen oder umfassen, kann § 6 StAnpG kein Anwendungsfall des § 1 Abs. III StAnpG sein. Beide Bestimmungen stehen vielmehr selbständig nebeneinander. Ihre Anwendung ist zeitlich verschieden. Die Auslegungsvorschrift des § 1 Abs. III StAnpG dient der Feststellung des wahren Sachverhaltes, der durch Auslegung zu ermitteln ist (Sachverhaltsauslegung). Dann muß versucht werden, diesen Sachverhalt unter eine gesetzliche Bestimmung zu subsumieren, eventuell im Wege der Gesetzesauslegung gemäß § 1 Abs. I und II StAnpG. Erst wenn das zu keinem brauchbaren Ergebnis führt, kann überhaupt die Anwendung des § 6 StAnpG geprüft werden. Der Gebrauch von "Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts" muß feststehen, ehe man untersuchen kann, ob dieser Gebrauch etwa als "Mißbrauch" zu bezeichnen ist. Einen Mißbrauch setzt § 1 StAnpG nicht voraus, er negiert nicht die bürgerlich-rechtliche Gestaltung, legt aber den Sachverhalt anders aus.²⁶²⁾ Mit der hier vertretenen Auffassung ist auch gleichzeitig die Reihenfolge der Anwendung der beiden Bestimmungen festgelegt. Die Anwendung des § 6 StAnpG kann erst ganz zum Schluß erfolgen, nämlich dann, wenn die rechtliche Beurteilung des Vorganges nach § 1 Abs. III StAnpG und die wirtschaftliche Betrachtungsweise keine voneinander abweichenden Ergebnisse liefern.²⁶³⁾ Kann ein Mißbrauch im Sinne dieser Bestimmung nicht festgestellt werden, so muß die Gestaltung steuerlich anerkannt werden.

Der BFH hat erst in neuerer Zeit ausdrücklich zu der Frage des Verhältnisses zwischen § 6 und § 1 Abs. III StAnpG Stellung genommen²⁶⁴⁾: "Vor Anwendung des § 6 StAnpG ist der Sachverhalt nach § 1 Abs. III StAnpG zu beurteilen. Ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts liegt dann vor, wenn die gewählte Art der Gestaltung gegenüber den wirtschaftlichen Tatsachen, Verhältnissen und Umständen unangemessen ist." Der BFH kommt dann zu der Feststellung, daß § 6 StAnpG kein Anwendungsfall des § 1 Abs. III StAnpG ist, weil sich beide Bestimmungen nach Inhalt und Anwendungsbereich unterscheiden. Zur Begründung seiner Auffassung bezieht sich der BFH insbeson-

262) Theis, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise in Der Betrieb 1957, 706 ff (709)

263) Vgl. Thoma, Bühler Festschr. S. 243

264) Urt v. 12.3.1964 - V 163/62 - in HFR 1964 Nr. 246

dere auf die Ausführungen von Böhmer,²⁶⁵⁾ die bereits oben dargestellt worden sind.

5. Die Folgen der Anwendung des § 6 StAnpG

Die Folgen einer Steuerumgehung ergeben sich aus § 6 Abs. II StAnpG. Die Folgen können immer nur steuerlicher Art sein. Die zivilrechtliche Seite eines Geschäfts wird von der Steuerumgehung oder deren Bekämpfung nicht beeinträchtigt. Auswirkungen auf die zivilrechtliche Gültigkeit eines Geschäftes kann die Anwendung des § 6 StAnpG daher nicht haben. Da ein von der Finanzbehörde nicht als solcher erkannter Steuerumgehungsfall nicht immer völlige Steuerfreiheit, sondern teilweise auch nur die Entstehung einer niedrigeren Steuer zur Folge haben soll, bedarf es auch der Erörterung, was aus den etwa bereits für das Umgehungsgeschäft gezahlten Steuern beziehungsweise aus einer durch das Umgehungsgeschäft entstandenen Steuerschuld bei Anwendung des § 6 StAnpG wird.

Mit Recht weist Hensel²⁶⁶⁾ darauf hin, daß bei der Umgehungsnorm der Nachdruck nicht so sehr auf dem Mißbrauch anderer Rechtsformen liegt als vielmehr auf dem Nichtgebrauch der vom Steuergesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsauffassung für typisch gehaltenen Rechtsformen zur Erreichung bestimmter wirtschaftlicher Zwecke. Liegt ein solcher Umgehungsfall vor, so wird der tatsächliche Sachstand steuerlich anders gewertet, als er in Erscheinung tritt. Für die Besteuerung wird der einer angemessenen Gestaltung entsprechende Tatbestand als verwirklicht unterstellt. Der Steueranspruch wird also auf Grund einer Unterstellung als entstanden angesehen. Hierdurch unterscheidet sich die Generalklausel des § 6 StAnpG von den in den einzelnen Steuergesetzen enthaltenen Neben- oder Ersatztatbeständen. Bei diesen entsteht ein Steueranspruch, weil der gesetzliche Steuer- tatbestand verwirklicht worden ist, im Fall des § 6 StAnpG dagegen entsteht der Steueranspruch, obwohl der dazugehörige gesetzliche Steuertatbestand der Rechtsform nach nicht verwirklicht worden ist, diese Nichtverwirklichung aber einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts darstellt. Die mißbräuchliche Nichtver-

265) Böhmer, Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes S. 85 ff

266) Hensel, Steuerrecht, S. 96

wirklich eines Tatbestandes wird für die Besteuerung als erfolgte Tatbestandsverwirklichung angesehen. Dabei ist nicht etwa zu prüfen, was geschehen wäre, wenn die mißbräuchliche Rechtsgestaltung nicht erfolgt wäre. Das abgeschlossene Geschäft wird wirtschaftlich aufrechterhalten, aber, und zwar nur für den Bereich des Steuerrechts, kraft Gesetzes in einem ganz anderen Sinne umgedeutet, als die Beteiligten gewollt haben.²⁶⁷⁾ Es wird unterstellt, daß der wirtschaftliche Erfolg auf dem dafür angemessenen Weg herbeigeführt worden ist. Dieser angenommene Weg wird zur Grundlage der Besteuerung gemacht. Es muß, um eine Besteuerung durchführen zu können, festgestellt werden, welchen wirtschaftlichen Erfolg die Beteiligten erreicht haben und auf welchem Weg das geschehen ist. Dieser Weg muß sich im Verhältnis zu dem wirtschaftlichen Erfolg als Mißbrauch erweisen. Wenn das feststeht, ist zu untersuchen, mit welcher Gestaltungsform derselbe wirtschaftliche Erfolg in angemessener Weise hätte erreicht werden können. Diese Rechtsform ist dann der Besteuerung zu Grunde zu legen, so als ob die Beteiligten selbst sie gewählt hätten. Insoweit handelt es sich noch um die Entscheidung einer Rechtsfrage. Im allgemeinen sind einem wirtschaftlichen Erfolg mehrere Wege angemessen. Dann hat die Finanzverwaltung nach eigenem Ermessen²⁶⁸⁾ zu entscheiden, welcher Weg für die Besteuerung zu unterstellen ist. Bei dieser Entscheidung darf sie aber nicht nach rein fiskalischen Grundsätzen vorgehen und die Gestaltung als verwirklicht unterstellen, die mit den meisten Steuern belastet ist, vielmehr sind die Beweggründe der Beteiligten mit zu berücksichtigen und gegenüber den fiskalischen Interessen der Finanzbehörde abzuwägen. Würde diese Interessenabwägung nicht vorgenommen, dann würde dadurch der Grundsatz durchbrochen, daß niemand verpflichtet ist, von mehreren angemessenen Gestaltungsmöglichkeiten diejenige zu wählen, die mit den höchsten Steuern belastet ist. Eine solche fiskalische Entscheidung würde daher wegen ihrer zusätzlichen Belastung Strafcharakter haben.

Ist gemäß § 6 StAnpG ein bestimmter Tatbestand unterstellt worden, so ist noch die Frage zu klären, wie sich dies auf die zukünftige steuerliche Behandlung auswirkt. Im Einzelfall kann die Anwendung des § 6 StAnpG immer nur soweit reichen, wie die Umgehungs-

267) Vgl. Beckenkamp, a.a.O. S. 48

268) Vgl. v. Wallis in Hübschmann, Hepp-Spitaler, Anm. 7 zu § 6 StAnpG und Riewald Anm. 3a zu § 6 StAnpG, beide unter Hinweis auf das Urteil des RFH vom 18.12.1928 - I A 254/28 in StW 1929 Nr. 195

absicht sich erstreckt.

Der RFH ²⁶⁹⁾ hat die Frage, ob die Umgehungsnorm einheitlich für das gesamte Steuerrecht anzuwenden sei, zunächst dahingestellt sein lassen; nur wenn zwei Steuerarten derartig miteinander im Zusammenhang stünden, wie das beispielsweise bei Körperschaftsteuer und Einkommensteuer der Fall sei, könne eine solche Bindung angenommen werden. In einer späteren Entscheidung hat er jedoch allgemein Stellung genommen. Im Urteil vom 29.5.1935 - III e A 92/34 ²⁷⁰⁾ heißt es: "Wenn eine Rechtsgestaltung für ein bestimmtes Steuergebiet ... als Mißbrauch angesehen wird, so begründet diese Betrachtungsweise nicht ohne weiteres die Annahme der steuerlichen Unwirksamkeit der gleichen Rechtsgestaltung auch auf einem anderen Steuergebiet ..." Dem hat sich der BFH im Urteil vom 30.11.1955 - II 35/54 U ²⁷¹⁾ angeschlossen, obwohl es nach der vorsichtigen Formulierung nicht ausgeschlossen zu sein scheint, daß jeweils nach Lage des Einzelfalles doch eine Bindung für eine andere Steuerart eintreten kann. ²⁷²⁾ Diese Entscheidung hat Zustimmung gefunden bei Spitaler, ²⁷³⁾ der im Anschluß daran noch einmal auf die Abhängigkeit der Anwendungsmöglichkeit des § 6 StAnpG von der Umgehungsabsicht hinweist. Kritik üben dagegen Waldner ²⁷⁴⁾, Böhmer ²⁷⁵⁾ und Kühn ²⁷⁶⁾. Waldner sieht in der verschiedenen Bewertung einer Gestaltung für verschiedene Steuerarten einen Verstoß gegen Treu und Glauben. Er wendet sich dabei insbesondere gegen die nach seiner Ansicht damit verbundene, aber nicht gerechtfertigte Schlechterstellung der Beteiligten eines Umgehungsgeschäftes gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die keine Steuerumgehung versucht haben.

269) RFH, Urt v. 15.7.1925 - IA 18/25 - RFHE 17, 91 ff (94) und v. 2.12.1925 - VI A 99/25 in StW 1926 Nr. 28

270) RSBl 1935, S. 882 ff

271) BFHE 62, 71 ff (73) = BSBl 1956 III S. 28

272) Hierauf weist v. Wallis, a.a.O. Anm. 7 zu § 6 StAnpG mit Recht hin.

273) Spitaler, Besprechung des BFH Urteils in BB 1956, 164 f

274) Waldner, Die Reichweite der Mißbrauchsbestimmung in § 6 StAnpG, BB 1956, 654 f

275) Böhmer, a.a.O. S. 109 ff

276) Kühn, Anm. 5 zu § 6 StAnpG

Auch Böhmer ist der Auffassung, daß der Steuerpflichtige, wird er an einer unangemessenen Gestaltung festgehalten, wo sie sich für ihn ungünstig auswirkt, jedenfalls im Ergebnis für die Wahl dieser Gestaltung bestraft wird.²⁷⁷⁾ Ein Grund für eine solche Schlechterstellung sei aber nicht vorhanden. Der Steuerpflichtige dürfe daher nicht, sofern nicht eine strafbare Handlung vorliege, mit weiteren Nachteilen beschwert werden, als sie zur Verhinderung der versuchten Steuerumgehung unerläßlich notwendig seien.²⁷⁸⁾ Kühn weist auf die eindeutige Regelung des § 6 Abs. III StAnpG hin. Dort sei von "Steuern" die Rede ohne irgendeine Beschränkung.²⁷⁹⁾

Die Umgehungsabsicht gehört als subjektives Tatbestandsmerkmal zu den notwendigen Voraussetzungen für die Anwendung des § 6 StAnpG. Auf eine Steuerart, auf die sich die Umgehungsabsicht nicht bezieht, kann die Umgehungsbestimmung daher nicht angewendet werden.²⁸⁰⁾ In einem solchen Fall muß der tatsächliche Vorgang so besteuert werden, wie er sich darbietet. Daß der Steuerpflichtige möglicherweise bei der unangemessenen Gestaltung höhere Steuern zahlen muß, als das bei Unterstellung der angemessenen Gestaltung der Fall gewesen wäre, kann nicht berücksichtigt werden. Der § 6 StAnpG ist keine Schutzbestimmung,²⁸¹⁾ die den einzelnen Steuerpflichtigen davor bewahren soll, zu viel Steuern zu zahlen. Insoweit muß der Steuerpflichtige selbst das Risiko tragen.

Ein einheitlicher Tatbestand kann von ein und derselben Steuer immer nur einmal erfaßt werden. Dabei ist es gleichgültig, ob der Tatbestand tatsächlich verwirklicht ist, oder ob er gemäß § 6 StAnpG nur als verwirklicht unterstellt wird. Aus diesem Grunde hat die Rechtsprechung²⁸²⁾ eine erneute Steuerpflicht verneint, wenn eine rechtliche Gestaltung

277) Dabei wird "Strafe" unter Hinweis auf Spitaler, Stellungnahme zu Waldner, BB 1956 S. 655, nicht als Folge einer strafbaren Handlung verstanden, sondern als irgendwie gearteter "Nachteil".

278) Böhmer, a.a.O. S. 112

279) Kühn, a.a.O.

280) Vgl. BFH, Urt v. 30.11.1955 - II 35/54 U - BFHE 62, 71 ff = BStBl 1956 III S. 28, in dem eine Gestaltung für die Körperschaftsteuer als Mißbrauch angesehen worden ist, nicht aber für die Grunderwerbsteuer

281) RFH, Urt v. 13.12.1922 - VI A 155/21 in RFHE 11, 112 ff (115 f)

282) Vgl. RFH, Urt v. 28.12.1923 - II A 167/23 in RFHE 13, 132 ff (133)

verwirklicht worden ist, die zuvor bereits gemäß § 6 StAnpG als verwirklicht unterstellt und demgemäß zur Besteuerung herangezogen worden war. Allerdings dürfen die für die Besteuerung in Betracht kommenden wirtschaftlichen Verhältnisse zwischenzeitlich keine Änderung erfahren haben. Das gilt entsprechend für den Fall, daß die unterstellte rechtliche Gestaltung nachgeholt wird, bevor die Besteuerung auf Grund der Umgehungsvorschrift durchgeführt worden ist. Hier ist lediglich die nachgeholte Gestaltung zu besteuern, ein Zurückgehen auf die Umgehungsbestimmung ist nicht mehr erforderlich.²⁸³⁾

Bei einem Mißbrauch im Sinne des § 6 Abs. I StAnpG werden die Steuern so erhoben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (§ 6 Abs. II StAnpG). Das bedeutet, daß die von den Beteiligten tatsächlich gewählte Gestaltung zurücktreten muß. Sie bleibt für die Besteuerung unberücksichtigt. Ist durch die tatsächlich gewählte Gestaltung ein anderer gesetzlicher Steuertatbestand verwirklicht worden, so werden dafür Steuern nicht erhoben, da sie bei angemessener Gestaltung nicht entstanden wären. Dadurch soll eine doppelte Belastung der Steuerpflichtigen insoweit vermieden werden, als es der Idee der in Betracht kommenden Steuergesetze widersprechen würde, wenn verschiedene Steuern nebeneinander erhoben würden.²⁸⁴⁾ Die Idee des Gesetzes ergibt sich dabei aus seinem wirtschaftlichen Ziel. Ist beispielsweise eine Kapitalgesellschaft gegründet worden, die das Finanzamt nicht anerkennt, weil ihre Gründung einen Mißbrauch im Sinne von § 6 StAnpG darstellt, so wird das Einkommen dieser Kapitalgesellschaft steuerlich so behandelt, als ob die Kapitalgesellschaft nicht bestünde. Eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer darf nicht erfolgen. Etwas anderes gilt jedoch für die Erhebung derjenigen Steuern, die zwar bei angemessener Gestaltung nicht entstanden wären, bei denen es aber mit der Idee der in Betracht kommenden Steuergesetze nicht in Widerspruch steht, wenn sie neben der auf Grund der Umgehungsvorschrift erhobenen Steuer geltend gemacht werden.²⁸⁵⁾ Trotz der Veranlagung zur Einkommensteuer kann in dem obigen Beispiel die Kapitalverkehrsteuer erhoben

283) Vgl. RFH, Urt v. 31.10.1924 - II A 681/24 in RFHE 15, 8 ff (10)

284) Riewald, Anm. 3b zu § 6 StAnpG

285) Riewald, a.a.O.

werden.

Noch in einem anderen Fall ist die tatsächliche Gestaltung für die Besteuerung von Bedeutung. In seiner Entscheidung vom 5.3.1929 - I A 424/28 ²⁸⁶⁾ hat der RFH zu der Frage Stellung genommen, ob das Beiseiteschieben der bürgerlich-rechtlichen Form für das gesamte Steuerrecht gilt oder ob die Rechtsform nur für den einzelnen, jeweils zur Entscheidung stehenden Steuerfall beseitigt wird. In diesem Fall waren die beiden Erwerber sämtlicher Anteile einer Grundstücks-GmbH zur Grunderwerbsteuer herangezogen worden, weil die GmbH lediglich zur Mobilisierung des ihr gehörenden Grundstücks gegründet worden war. Die Gründung der GmbH ist steuerlich nicht anerkannt worden. Trotzdem wurde sie in der folgenden Zeit zur Körperschaftsteuer herangezogen.

Über die Berechtigung dieser Inanspruchnahme hatte der RFH zu entscheiden. Er führt dazu unter anderem aus: "Die auf Grund des § 5 AO eintretende fiktive Beseitigung tatsächlicher Vorgänge reicht nicht weiter, als es der bestimmte Steuerfall erfordert. Für diesen Tatbestand tritt dann nur die höhere Steuer, die umgangen werden sollte, nicht die niedrigere, die der rechtlichen Gestaltung entsprochen hätte, in Wirksamkeit. Aber die rechtliche Gestaltung bleibt, wenn sie nicht beseitigt wird, im übrigen für das Wirtschaftsleben und damit für die Besteuerung späterer Vorgänge maßgebend." ²⁸⁷⁾ Es kommt also ganz darauf an, was die Beteiligten aus der einmal gewählten Gestaltung machen. Behalten sie sie bei, dann können sie sich bei der Besteuerung nicht darauf berufen, daß diese Wahl ursprünglich einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts darstellte.

Was mit den etwa bereits auf Grund des Umgehungsgeschäftes gezahlten Steuern geschieht, ergibt sich aus § 6 Abs. III StAnpG. Sie werden auf den für die unterstellte angemessene Gestaltung zu zahlenden Steuerbetrag angerechnet oder, wenn das nicht möglich sein sollte, erstattet. Der Grund ist auch hier der, daß der Steuerpflichtige nicht für einen wirtschaftlichen Erfolg zweimal Steuern zahlen soll.

286) RStBl 1929, 279 f

287) RStBl 1929, S. 279

6. Auswirkungen des Rechtsgedankens des § 6 StAnpG auf andere Rechtsgebiete

Die Steuerumgehung ist Teil der allgemeinen Gesetzesumgehung. Die bei der Steuerumgehung auftretenden rechtlichen Probleme sind also nicht auf das Gebiet des Steuerrechts beschränkt. Dem Steuerrecht blieb es jedoch vorbehalten, als ein von der Gesetzesumgehung betroffenes Rechtsgebiet zuerst eine allgemein gültige Gesetzesbestimmung in der Generalklausel des § 5 AO 1919 zu schaffen. Es war auch nicht etwa so, daß sich der Rechtsgedanke dieser Bestimmung bereits vor ihrem Erlaß in der gesamten Rechtsordnung durchgesetzt hätte, vielmehr klang er nur vereinzelt in einigen Gerichtsentscheidungen an. Gerade das bekannte Urteil des RFH vom 16.7.1919 – II A 142/19 in dem "Mitropa-Fall" ²⁸⁸⁾ zeigt, wie wenig der Rechtsgedanke verbreitet war. Die Schaffung der Generalklausel war daher ein bedeutsamer Schritt vorwärts auf dem Wege der Bekämpfung des "in fraudem legis agere". Dem Umfang des Umgehungsproblems entsprechend blieb der in der Umgehungsnorm zum Ausdruck kommende Rechtsgedanke nicht auf das Steuerrecht beschränkt. Bereits das preußische Oberverwaltungsgericht hat in einem Urteil vom 22.2.1923 – I c 16/22 ²⁸⁹⁾ betont, daß dieser Rechtsgedanke der herrschenden Rechtsüberzeugung entsprechend "als ein allgemeiner Rechtsgrundsatz zu betrachten und vom Verwaltungsrichter bei der Auslegung aller Gesetze und sonstigen Rechtsnormen in Anwendung zu bringen" sei. Eine ähnliche Einstellung spricht aus dem Urteil des Reichsgerichts in Strafsachen vom 12.6.1934 – I D 40/34, ²⁹⁰⁾ in dem allerdings nicht ausdrücklich auf die steuerrechtlichen Vorschriften verwiesen wird. In einem neueren Urteil vom 16.5.1958 – I S 29/58 ²⁹¹⁾ hat der Verwaltungsgerichtshof Stuttgart ausgeführt: "Bürgerlich-rechtliche Regelungen, die unter Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zum Zwecke der Umgehung öffentlich-rechtlicher Bestimmungen getroffen werden, sind im Verwaltungsrecht nicht zu berücksichtigen." Dies sei im Verwaltungsrecht ein allgemein anerkannter Grundsatz. ²⁹²⁾ Und im Urteil des VGH Freiburg vom 5.12.1955 – Az.

288) RFHE I, 126 ff

289) StW 1923 Nr. 595

290) RStBl 1934, 1113 f

291) DÖV 1959, 269 ff (270)

292) VGH Stuttgart, a.a.O. S. 271; so auch Forstthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, S. 161

31/55²⁹³⁾ heißt es: "Es ist ein allgemeiner Rechtsgedanke, der im zivilen und im öffentlichen Recht seinen Niederschlag gefunden hat, daß ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nicht die durch ihn erstrebten Rechtsfolgen zu begründen vermag."

Der allgemeinen Anwendbarkeit des im § 6 StAnpG enthaltenen Rechtsgrundsatzes entsprechend, kommt dieser Gedanke auch in anderen Gesetzesbestimmungen zum Ausdruck. So sind z.B. Umgehungsbestimmungen im § 5 des Güterkraftverkehrsgesetzes vom 17.10.1952²⁹⁴⁾ und im § 6 des Personenbeförderungsgesetzes vom 21.3.1961²⁹⁵⁾ enthalten. Noch deutlicher wird der Zusammenhang mit § 6 StAnpG, wenn man die ursprüngliche Fassung dieser Bestimmungen mit dem § 6 StAnpG vergleicht. Der § 6 des Personenbeförderungsgesetzes vom 4.12.1934²⁹⁶⁾ lautete:

"Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts dürfen die Bestimmungen dieses Gesetzes nicht umgangen werden."

Im § 4 des Güterkraftverkehrsgesetzes vom 26.6.1935²⁹⁷⁾ hieß es ähnlich:

"Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts sowie durch Schaffen von Scheintatbeständen dürfen die Vorschriften des Gesetzes nicht umgangen werden."

Nach der Eingliederung Österreichs in das Deutsche Reich im Jahre 1938 galten auch dort die Reichsabgabenordnung und das Steueranpassungsgesetz. Diese Gesetze wurden im wesentlichen auch nach 1945 als Bestandteile der österreichischen Rechtsordnung beibehalten. Erst durch Gesetz vom 28.6.1961 erhielt Österreich eine neue eigene Bundesabgabenordnung. In dieses Gesetz sind die Absätze I und II des § 6 StAnpG als § 22 BAÖ²⁹⁸⁾ nahe-

293) DÖV - BaWuVerwBl 1956, 77

294) BGBl I 1952, S. 697 ff

295) BGBl I 1961, S. 241 ff

296) RGBl I 1934, S. 1217 ff

297) RGBl I 1935, S. 788 ff

298) abgedruckt bei Reeger-Stoll, Bundesabgabenordnung, S. 22

zu wörtlich²⁹⁹⁾ übernommen worden.

Die Verwerfung mißbräuchlicher Rechtsgestaltungen ist also nicht ein Problem des Steuerrechts allein. Auf diesem Gebiet ist es nur zum ersten Male gesetzlich geregelt worden, weil hier derartige Machenschaften besonders häufig auftraten und sich dementsprechend der dadurch angerichtete Schaden hier am stärksten auswirkte. Es handelt sich vielmehr um eine Regelung, die, ausgehend von der gesetzlichen Formulierung im Steueranpassungsgesetz, ihrem Gehalt nach Eingang in die gesamte Rechtsordnung gefunden hat.

²⁹⁹⁾ statt Steuerpflicht bzw. Steuern heißt es Abgabepflicht bzw. Abgaben.

Teil III

Die Behandlung der häufigsten Umgehungsfälle durch die Gerichte, insbesondere durch den Bundesfinanzhof, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Die einzelnen Steuergesetze bieten dem Kundigen eine Fülle von Umgebungsmöglichkeiten. Wegen dieser Fülle ist es nicht möglich, eine auch nur annähernd vollständige Darstellung aller zur gerichtlichen Entscheidung gelangenden Umgehungsfälle zu geben. Unter Beschränkung auf einige Fälle bei einigen der wichtigsten Steuerarten soll aber untersucht werden, ob sich aus der Rechtsprechung bestimmte allgemeine Regeln für die Behandlung von Umgehungsfällen entnehmen lassen. Dabei wird zu zeigen sein, daß insbesondere der BFH die Anwendung des § 6 StAnpG mehr und mehr auf Verkehrsteuerfälle beschränkt. Bei den Ertragsteuern dagegen vermeidet der BFH nach Möglichkeit eine Anwendung der Umgebungsbestimmung und wendet stattdessen in erster Linie die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" an.¹⁾

1. Abschnitt

Fälle aus dem Einkommensteuerrecht

Die Einkommensteuer mit ihren Sonderarten, der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer, greift am weitestgehenden in die Bereiche des einzelnen Steuerpflichtigen ein. Daher lassen sich hier auch am ehesten Gruppen von Beispielen aufzählen, die als Steuerumgehungsfälle angesehen worden sind oder bei denen doch zumindest geprüft worden ist, ob ein Fall des § 6 StAnpG vorliegt.

Bereits die zeitliche Hinauszögerung der Entstehung des Steueranspruchs ist als Steuerumgehung behandelt worden.²⁾ Solche Fälle sind jedoch wegen ihrer geringen wirtschaftlichen Bedeutung selten.

1) Oswald, Mißbrauchsvorschrift in DStR 1966, 464 ff 465

2) Vgl. RFH, Urt v. 25.7.1924 - VI e A 97/24 in RFHE 14, 158 f und 18.10.1927 - II A 227/27 in RStBl 1927, 227

Die Berechnung der Einkommensteuer wie der Lohnsteuer erfolgt nach Steuerstufen. Die Gerichte haben sich daher auch mit Fällen beschäftigen müssen, in denen versucht wurde, die Einstufung in eine niedrigere Steuerstufe zu erreichen, so z.B. in den Urteilen des RFH vom 22.5.1935 – VI A 467/34 ³⁾ und vom 17.10.1940 – IV 142/40 ⁴⁾ sowie des OFH vom 9.3.1948 – III (IV) 26/47 ⁵⁾. Im ersten Fall war die Gehaltsabtretung in Höhe von 499,99 RM statt von 500, -- RM unter Berufung auf die Bestimmung des § 1 StAnpG als willkürlicher Verstoß gegen die steuerliche Treupflicht und als der Volksanschauung und dem Zweck der Steuergesetze widersprechend steuerlich nicht anerkannt worden. Nach den Feststellungen des Gerichts bezweckte die Herabsetzung auch nur die Einstufung des Gehaltsempfängers in eine niedrigere Stufe der nach dem Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1.6.1933 ⁶⁾ zu zahlenden Ehestandshilfe, die Lohnsteuer war dagegen nach einem Betrag von 500, -- RM berechnet und abgeführt worden. Der RFH hat es dahingestellt sein lassen, ob die Voraussetzungen des § 6 StAnpG gegeben seien. Die Anwendung des § 1 StAnpG dürfte jedoch auch verfehlt sein. Die Berechnung der Lohnsteuer nach 500, -- RM statt nach 499,99 RM spricht dafür, daß es den Beteiligten mit der Herabsetzung des Gehaltes nicht ernst gewesen ist, daß es sich also um ein steuerlich nach § 5 Abs. 1 StAnpG zu behandelndes Scheingeschäft handelte. Im zweiten Urteil ist die Heraufsetzung von Löhnen bis nahe an die nächst höhere Lohnstufe der Lohnsteuertabelle als im Rahmen der Gestaltungsfreiheit liegend anerkannt worden. Der OFH hatte einen Fall zu entscheiden, in dem Gehaltsherabsetzungen um 1, -- RM beziehungsweise um 0,10 RM zum alleinigen Zweck der Steuerersparung vorgenommen waren. Unter Aufgabe des im ersten Urteil vertretenen Standpunkts hat das Gericht die Herabsetzung steuerlich anerkannt und das Vorliegen der Voraussetzungen des § 6 StAnpG verneint, weil die Absicht der Beteiligten nur so verwirklicht werden konnte, wie es auch tatsächlich geschehen ist. Ein Mißbrauch im Sinne von § 6 StAnpG könne deshalb nicht vorliegen, weil die tatsächliche Gestaltung dem wirtschaftlichen Zweck angemessen sei.

3) RFHE 38, 44 ff

4) RFHE 49, 208 f

5) OFHE 54, 231 ff

6) RGBl I 1933, S. 323 ff

Bei Gehaltsherabsetzungen kann in der Regel immer nur die nächst niedrigere Steuerstufe erreicht werden. Das ist wirtschaftlich nur lohnend, wenn es nur wenige Stufen gibt, die jeweils einen großen Spielraum gewähren. Nach der seit dem 1.1.1958 geltenden Einkommensteuergrundtabelle beträgt der Spielraum zunächst jeweils 30, -- DM, später 60, -- DM. Dabei erhöht sich der zu zahlende Steuerbetrag von einer Stufe zur anderen von zunächst 6, -- DM auf zuletzt 31, -- DM. Eine Gehaltsherabsetzung ist bei diesen geringen Beträgen im allgemeinen uninteressant, weil sich dadurch nennenswerte Einsparungen nicht mehr erreichen lassen.

Eine Möglichkeit, das steuerpflichtige Einkommen um mehrere Stufen herabzusetzen, besteht darin, abzugsfähige Sonderausgaben oder Werbungskosten zu schaffen. Gemäß § 10 Abs. I Ziff. 1 EStG können Schuldzinsen als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Der BFH hat in seinem Urteil vom 22.11.1963 - VI 178/62 U⁷⁾ die Abzugsfähigkeit von angeblichen Schuldzinsen verneint. Ein Großvater hatte seinem Enkel einen größeren Geldbetrag geschenkt und diesen Betrag gleichzeitig als unkündbares und ungesichertes Darlehn genommen. Die hierfür vereinbarten und gezahlten Zinsen hat der BFH nicht als Schuldzinsen, sondern als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 12 Ziff. 2 EStG angesehen. Er hat das Vorliegen einer Schenkung verneint, weil der Großvater wirtschaftlich nichts aus seinem Vermögen weggegeben habe. Während das Finanzgericht zu dem Ergebnis durch Anwendung des § 6 StAnpG gekommen ist, beruft sich der BFH auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Eines Rückgriffs auf die Umgehungsvorschrift des § 6 StAnpG bedarf es deshalb nach Ansicht des BFH nicht.

Vorteilhaft kann eine Zerlegung des Einkommens auf zwei oder mehr Personen sein, um eine getrennte Veranlagung zu erreichen. Bleibt das Einkommen wirtschaftlich in derselben Hand, so lassen sich durch eine solche Zerlegung infolge der Steuerprogression erhebliche Einsparungen erzielen. Das für solche Maßnahmen erforderliche enge Vertrauensverhältnis zwischen den Beteiligten ist am ehesten unter Familienangehörigen gegeben. Es seien daher als häufigste Fälle dieser Art Arbeitsverträge und Gesellschaftsverträge zwischen Familienangehörigen erwähnt. Eine weitere Möglichkeit der Gewinnverlagerung

7) BFHE 78, 184 ff = BStBl 1964 III S. 74 ff

ist die Betriebsaufspaltung. Um den Rahmen dieser Untersuchung nicht zu sprengen, mögen diese drei willkürlich ausgewählten Gruppen genügen, um zu prüfen, ob das Vorhandensein des § 6 StAnpG noch weiter erforderlich ist.

Der RFH hat Arbeitsverträge zwischen Ehegatten als den tatsächlichen Verhältnissen der Wirklichkeit widersprechend nicht anerkannt, da die zusammen wirtschaftenden Eheleute aus einem Topf lebten und auch in einen Topf arbeiteten und es an einem Abhängigkeitsverhältnis fehle.⁸⁾

Der RFH stützt seine Ablehnung auf § 4 AO 1919 und die daraus entwickelte typische Betrachtungsweise.

Arbeitsverhältnisse zwischen Eltern und Kindern hat der RFH zunächst unter Einschränkungen⁹⁾ anerkannt, ohne dabei die Frage einer möglichen Steuerumgehung anzuschneiden. In landwirtschaftlichen Betrieben ist die steuerliche Anerkennung von Arbeitsverhältnissen zwischen Eltern und Kindern als eine nicht übliche Gestaltung unter Bezugnahme auf die sogenannte typisierende Betrachtungsweise abgelehnt worden.¹⁰⁾

Der BFH erkennt – zum Teil unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise – Arbeitsverhältnisse sowohl zwischen Ehegatten als auch zwischen Eltern und Kindern an. Er verlangt lediglich eine klare und eindeutige Festlegung der Vereinbarungen und ihre tatsächliche Durchführung.¹¹⁾ Die Frage einer möglichen Steuerumgehung wird nicht geprüft.

Bei der Prüfung der steuerlichen Anerkennung von Gesellschaftsverträgen zwischen Familienangehörigen hat der RFH in einigen Fällen unter Berufung auf § 6 StAnpG die steuer-

8) RFH Urt v. 7.5.1930 – VI A 67/30 in RFHE 27, 22 ff

9) z.B. galt die Gewährung von Wohnung und Verpflegung als nicht zum Lohn gehörige Unterhaltsleistung (RFH Urt v. 5.6.1929 – VI A 819/29 – in StW 1929 Nr. 699)

10) RFH, Urt v. 15.1.1930 – VI A 69/29 – in RStBl 1930, 265

11) Vgl. BFH, Urt v. 18.4.1958 – VI 17/58 U in BFHE 67, 56 ff = BStBl 1958 III S. 294 f

liche Anerkennung der Verträge versagt. ¹²⁾ Zum Teil hat er die Anwendung der Umgebungsbestimmung dahingestellt sein lassen und unter Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entschieden. ¹³⁾

Der BFH hat dagegen nur darauf abgestellt, ob die bürgerlich-rechtlichen Vereinbarungen klar und eindeutig sind und die Beteiligten diese Vereinbarungen auch erfüllt haben. ¹⁴⁾

Nur vereinzelt hat er zur Stützung seiner Ansicht auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise Bezug genommen. ¹⁵⁾ Daß auch § 6 StAnpG bei Familiengesellschaften Anwendung finden kann, ergibt sich aus dem Urteil des BFH vom 17.10.1951 - IV - 83/50 U, ¹⁶⁾ doch vermeidet der BFH nach Möglichkeit die Anwendung des § 6 StAnpG. Zur Prüfung der steuerlichen Anerkennung von Gesellschaftsverträgen zwischen Familienangehörigen ist ebenso wie bei der Anerkennung von Arbeitsverträgen ein Rückgriff auf § 6 StAnpG nicht erforderlich.

Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung bietet die Betriebsaufspaltung. ¹⁷⁾ Dabei handelt es sich um die Zergliederung eines wirtschaftlich einheitlichen Betriebes in zwei rechtlich selbständige Gesellschaften, und zwar in der Regel in eine Besitzpersonengesellschaft und eine Betriebskapitalgesellschaft oder in eine Betriebspersonengesellschaft und eine Vertriebskapitalgesellschaft. Durch die Trennung von Besitz und Betrieb im einen und von Betrieb und Vertrieb im anderen Fall läßt sich eine Beschränkung des jeweils vorhandenen Risikos allein auf den Be- bzw. Vertrieb erreichen. Neben haftungsrechtlichen Gründen lassen sich für die Betriebsaufspaltung aber auch noch solche betriebswirtschaftlicher, familiärer und steuerlicher Art anführen.

12) Vgl. RFH, Urt v. 21.10.1936 - VI A 30/36 in RFHE 40, 290 ff = RStBl 1937, 73 ff u. Urt v. 29.4.1942 - VI 101/42 in RStBl 1942, 497 f

13) Vgl. z.B. RFH Urt v. 8.8.1930 - VI A 1122/30 - in RStBl 1930, 680

14) Vgl. BFH, Urt v. 9.9.1954 - IV 574/53 U - in BFHE 59, 275 ff = BStBl 1954 III S. 317 ff

15) BFH, Urt v. 11.4.1961 - I 129/60 U - in BFHE 73, 231 ff = BStBl 1961 III S. 352 ff

16) BFHE 55, 548 ff = BStBl 1951 III S. 223 f

17) Vgl. zum folgenden: Brönnner, Die Besteuerung der Gesellschaften S. 523 ff

Die Besitzpersonengesellschaft verpachtet die Betriebsmittel an die Betriebskapitalgesellschaft und erhält als einzige Einnahme von dieser eine Pachtsumme. Der Gewinn des Betriebes verbleibt bei der Betriebsgesellschaft, jedoch kann die Bemessung der Pachtsumme zur Gewinnregulierung benutzt werden. Das ist aber nur in beschränktem Umfang möglich, weil die Angemessenheit der Pachtzahlungen überprüft wird. Im zweiten Fall der Betriebsaufspaltung werden Produktion und Verkauf getrennt. Die Einnahmen der Produktionsgesellschaft bestehen in dem für die überlassenen Güter erzielten Preis. Hier ist es die Preisbemessung, die gewinnregulierende Wirkung haben kann. Diese Gewinnverlagerung bietet die Möglichkeit, sich der jeweils geringeren Belastung, sei es durch die Einkommensteuer oder durch die Körperschaftsteuer zu unterwerfen, je nachdem, ob die Gewinne bei der Personen- oder der Kapitalgesellschaft versteuert werden. Ein Wechsel in der einmal gewählten Methode ist jedoch nicht möglich. Ob eine Betriebsaufspaltung aus steuerlichen Gründen lohnend ist, hängt vom jeweiligen Einzelfall ab. Hier spielen die Höhe der erzielten Gewinne sowie die Zahl der beteiligten Gesellschafter eine Rolle. Da in der Regel die Gesellschafter der Personengesellschaft dieselben sind wie die der Kapitalgesellschaft, besteht für sie die Möglichkeit, als Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder oder Angestellte der Kapitalgesellschaft Gehälter zu beziehen.

Die Stellungnahmen des RFH zur steuerlichen Anerkennung der Betriebsaufspaltung sind uneinheitlich. Der VI. Senat hat im Urteil vom 14.3.1933 - VI A 1638/32¹⁸⁾ betont, daß einer Betriebsaufspaltung die Anerkennung nicht versagt werden könne, ein Gestaltungsmissbrauch sei darin grundsätzlich nicht zu sehen. Derselbe Senat hat dagegen im Urteil vom 4.12.1940 - VI 660/38¹⁹⁾ die Betriebsaufspaltung nicht anerkannt, sondern ein einheitliches Unternehmen (kein Organverhältnis) auf Grund der Bestimmungen der §§ 1 Abs. III, 6 StAnpG angenommen. Im Gegensatz hierzu hat der I. Senat im Urteil vom 21.3.1944 - I 216/43²⁰⁾, das zur Körperschaftsteuer ergangen ist, die Betriebsaufspaltung wiederum anerkannt, ein Verstoß gegen die Umgehungsbestimmungen sei nicht

18) RS+Bl 1933, 1292

19) RS+Bl 1941, 26 ff

20) RFHE 54, 94 ff = RS+Bl 1944, 396 ff

ohne weiteres gegeben. Dieser Entscheidung hat der III. Senat insoweit im Urteil vom 16.11.1944 - III 22/44 ²¹⁾ zugestimmt, die Betriebsaufspaltung dann aber als Konzern, als ein einheitliches gewerbliches Unternehmen mit zwei Untereinheiten angesehen.

Die Annahme eines Konzernes hat der OFH im Urteil vom 7.5.1947 - III 4/45 ²²⁾ als vage und unbestimmte Auslegung des Vertragswillens abgelehnt. Der juristischen Gestaltung der Rechtsverhältnisse müsse wieder die ihr gebührende Bedeutung zuerkannt werden, die steuerlich nur im § 6 StAnpG ihre Grenze finde.

Auch der BFH hat die Betriebsaufspaltung grundsätzlich anerkannt. Im Urteil vom 25.6.1957 - I 119/56 U ²³⁾ setzte sich der BFH mit der Rechtsprechung des RFH auseinander, insbesondere mit den Ausführungen zum Organverhältnis im Urteil vom 4.12.1940 - VI 660/38 ²⁴⁾, dessen Voraussetzungen er anerkennt. Im Gegensatz zum RFH sieht er aber diese Voraussetzungen bei der Betriebsaufspaltung nicht als gegeben an. Auch im Urteil vom 8.11.1960 - I 131/59 S - ²⁵⁾ betont er die grundsätzliche Anerkennung der Betriebsaufspaltung. Falls jedoch einzelne Teile der Vereinbarung so ungewöhnlich seien, daß an ihrer Ernsthaftigkeit gezweifelt werden könne, könne gemäß § 6 StAnpG der Vereinbarung die steuerliche Anerkennung versagt werden.

Bestehen jedoch Zweifel an der Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung, so ist zunächst zu prüfen, ob ein Scheingeschäft vorliegt. In diesem Fall ergibt sich die Unbeachtlichkeit der Vereinbarung bereits aus § 5 StAnpG. Nur wenn die Ernsthaftigkeit bejaht wird, es sich also nicht um ein Scheingeschäft handelt, kann geprüft werden, ob ein Mißbrauch im Sinne des § 6 StAnpG gegeben ist.

21) RFHE 54, 158 ff = RStBl 1945, 34 ff

22) OFHE 54, 208 ff

23) BFHE 65, 181 ff = BStBl 1957 III, S. 303 ff

24) RStBl 1941, 26 ff

25) BFHE 71, 706 ff = BStBl 1960 III, S. 513 ff

Wird die Betriebsaufspaltung auch grundsätzlich anerkannt, so bedeutet das nicht auch die Anerkennung aller möglichen in diesem Rahmen getroffenen Einzelvereinbarungen. Das gilt besonders für die Bemessung des Pachtzinses sowie für die Festsetzung der Preise. Der BFH erkennt die Festsetzung eines niedrigeren Pachtzinses als er unter Fremden üblich wäre dann an, wenn gesellschaftsrechtliche Gründe dafür vorliegen. Wenn jedoch der Pachtzins so niedrig ist, daß er auf die Dauer gesehen bei der Besitzgesellschaft zu Verlusten führt, dann liegt in der Regel in Höhe der Verluste eine Einlage vor. Die Verluste werden bei der Besitzgesellschaft nicht anerkannt, bei der Betriebsgesellschaft wird der Gewinn entsprechend ermäßigt.²⁶⁾ Schwieriger ist es bei zu hohem Pachtzins. Hier wird die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung akut. Wann jedoch ein Pachtzins noch angemessen ist und wann er als zu hoch angesehen werden muß, kann nur jeweils im Einzelfall unter Berücksichtigung der besonderen Umstände entschieden werden. Was für die Höhe des Pachtzinses gilt, gilt entsprechend für die Höhe des vereinbarten Preises zwischen Produktionsgesellschaft und Verkaufsgesellschaft. Die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung taucht auch auf bei der Bemessung der Gehälter der für die Kapitalgesellschaft tätigen Gesellschafter.

2. Abschnitt

Fälle aus dem Körperschaftsteuerrecht

Steuerschuldner der Einkommensteuer sind natürliche Personen, bei der Körperschaftsteuer sind es Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Beide Steuern bemessen sich nach dem Einkommen des jeweils Steuerpflichtigen. Die Körperschaftsteuer ist eine besondere Erscheinungsform der Einkommensteuer. Unterschiede, die besonders in der abweichenden Tarifgestaltung zum Ausdruck kommen, sind bedingt durch die Eigenarten des erfaßten Personenkreises.²⁷⁾ Die Besteuerung erfolgt in verschiedenen Gruppen. Sie richtet sich danach, ob der Steuerpflichtige zu den personenbezogenen oder den nicht personenbezogenen Kapitalgesellschaften gehört, zu den Körperschaften, die nicht zu den

26) BFH, Urt v. 8.11.1960 - I 131/59 S in BFHE 71, 706 ff = BStBl 1960 III, S. 513 ff

27) Vgl. Lenski, Körperschaftsteuer, S. 1

unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften gehören oder zu den steuerbegünstigten Kreditinstituten. Zum Teil sind für diese Gruppen feste Tarifsätze gewählt, zum Teil, so für die personenbezogenen Kapitalgesellschaften mit einem Einkommen bis 50.000, --DM, hat der Gesetzgeber einen Staffeltarif eingeführt.

Gemäß § 7 KStG sind die erzielten Gewinne von Körperschaften zu versteuern, gleichgültig, ob sie verteilt werden oder nicht. Die an die Gesellschafter oder Mitglieder ausgeschütteten Gewinne sind also nicht abzugsfähig. Hier nun bietet sich ein weiteres Feld möglicher Steuerumgehungen. Gelingt es, Gewinne, getarnt als Kaufpreis, Miet- oder Pachtzins, Gehalt, Darlehn oder in sonstiger Form den Gesellschaftern zuzuführen, so lassen sich infolge des um diese Beträge geminderten Gewinnes erhebliche Steuereinsparungen erzielen. Auf dem Gebiet der verdeckten Gewinnausschüttungen gibt es daher eine Vielzahl von Entscheidungen, von denen die wichtigsten noch kurz erwähnt werden sollen.

Der Gesetzgeber verwandte den Begriff "verdeckte Gewinnausschüttung" erstmalig im § 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes vom 16.10.1934²⁸⁾, ohne jedoch eine Begriffsbestimmung gegeben zu haben. Im § 20 der Körperschaftsteurdurchführungsverordnung vom 6.2.1935 (heute § 19 KStDV) sind lediglich eine Reihe von Beispielen aufgezählt. Der Aufnahme des Begriffes "verdeckte Gewinnausschüttung" in den Gesetzeswortlaut war eine Reihe von höchstrichterlichen Entscheidungen vorausgegangen, die sich eingehend mit diesem Problem im Hinblick auf mögliche Steuerumgehungen befaßt hatten.²⁹⁾

Der RFH hat im Urteil vom 15.11.1932 - I A 124/32³⁰⁾ definiert: "Als verdeckte Gewinnverteilung ist alles das anzusehen, was eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern im Hinblick auf das Gesellschaftsverhältnis zuwendet, Nichtgesellschaftern aber nicht gewähren würde". Den Gesellschaftern gleichgestellt werden ihnen nahestehende natürliche oder juristische Personen. Die Absicht, den Jahresgewinn zu schmälern, braucht nicht vorhan-

28) RGBl I 1934, S. 1031 ff

29) Vgl. Teil II, Anm. 12

30) RFHE 32, 85 ff (86)

den zu sein. ³¹⁾ Erst recht ist eine Steuerumgehungsabsicht nicht erforderlich. ³²⁾ Eine verdeckte Gewinnausschüttung braucht also nicht immer gleichzeitig eine Steuerumgehung zu sein, sie kann es aber sein.

Zahlenmäßig am häufigsten treten verdeckte Gewinnausschüttungen bei Arbeitsleistungsverträgen zwischen der Gesellschaft und einzelnen Gesellschaftern auf. Hier sei nur die Anstellung eines Gesellschafter als Geschäftsführer genannt. Als verdeckte Gewinnausschüttung gilt der eine angemessene Höhe übersteigende Teil des Gehaltes. Nach dem Urteil des RFH vom 23.3.1927 - I A 73/27 ³³⁾ kommt es für die Frage, wann ein Gehalt als übermäßig hoch zu bezeichnen ist, auf Art und Umfang der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers an, ferner darauf, mit welchen Erträgen das Unternehmen zur Zeit der Festsetzung des Gehaltes rechnen konnte und schließlich auf die Feststellung, welches Gehalt einem Geschäftsführer gezahlt worden wäre, der weder selbst Gesellschafter ist noch einem solchen nahe steht. Wann ein Gehalt angemessen ist, ist daher im wesentlichen eine Tatsachenwürdigung des jeweiligen Einzelfalles. Da jeder Betrieb gewisse Abweichungen aufweist, lassen sich die angemessenen Bezüge auch nicht rein rechnerisch feststellen, sie müssen geschätzt werden. ³⁴⁾ Dabei sind die vom RFH und vom BFH aufgestellten Maßstäbe zu berücksichtigen. Zu prüfen ist auch, ob die Bemessung der Bezüge offensichtlich der Gewinnabsaugung dient. Das kann der Fall sein, wenn sich die Bezüge nach der Höhe des jeweiligen Gewinnes der Gesellschaft richten oder wenn sie bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern nicht nur nach den Leistungen, sondern auch nach den Kapitalbeteiligungen abgestuft werden oder wenn sie so hoch sind, daß nach Abzug der Geschäftsführerbezüge eine angemessene Rendite für die Gesellschaft auf die Dauer nicht übrig bleibt. Weichen die Schätzungen der Gesellschaft von denen des Finanzamtes nicht wesentlich ab, so ist der Ansatz der Gesellschaft maßgebend. ³⁵⁾

31) RFH, Urt v. 15.10.1929 - I Aa 144/29 in RStBl 1929, 665 f

32) RFH, Urt v. 13.9.1929 - I Aa 479/29 in RFHE 26, 69 ff (71)

33) StW 1927 Nr. 390

34) BFH, Urt v. 6.12.1955 - I 107/54 U - in BFHE 62, 79 ff = BStBl 1956 III, S. 30 f

35) BFH, Urt v. 25.2.1958 - I 337/56 U - in BFHE 66, 596 ff = BStBl 1958 III, S. 229 ff

Die Prüfung der Angemessenheit muß sich auf die gesamten Bezüge beziehen. Dazu gehören nicht nur das Gehalt, sondern auch alle sonstigen Vorteile, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährt werden. Insbesondere gehören hierzu Pensionsansprüche, die sich Gesellschafter-Geschäftsführer für ihre bei der Gesellschaft geleistete Tätigkeit haben zusichern lassen.³⁶⁾ Die Pensionsrückstellungen zusammen mit dem Gehalt dürfen nicht unangemessen hoch sein. Es ist weiterhin erforderlich, daß der Arbeitgeber bürgerlich-rechtlich ernsthaft zu künftigen Versorgung des Arbeitnehmers verpflichtet ist.³⁷⁾ Die Anerkennung von Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer hat der BFH in den Urteilen vom 5.5.1959 - I 11/58 S³⁸⁾ und vom 4.8.1959 - I 4/59 S³⁹⁾ eingeschränkt. Um Rückstellungen vornehmen zu können, müsse ernsthaft damit gerechnet werden, daß die Ausgaben auch tatsächlich entstehen. Bei Einmanngesellschaften entspreche es nicht der Lebenserfahrung, daß sich der Gesellschafter-Geschäftsführer anstelle des Gehaltes mit einer geringeren Pension begnügen würde. Auch habe er es in der Hand, die getroffenen Vereinbarungen jederzeit wieder zu ändern. Diese Grundsätze gelten auch für Gesellschafter-Geschäftsführer, die zwar nicht Alleingesellschafter, wohl aber zu mehr als 50 vom Hundert an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Beträgt die Beteiligung dagegen weniger als 25 vom Hundert, so sind nach Ansicht des BFH in der Regel Bedenken gegen die Angemessenheit der Bezüge nicht zu erheben. Im Urteil vom 26.6.1962 - I 188/61 S⁴⁰⁾ betont der BFH jedoch, daß aus den vorher erwähnten Urteilen nicht gefolgert werden dürfe, bei beherrschendem Einfluß des Gesellschafter-Geschäftsführers auf die Gesellschaft sei eine rückstellungsfähige Last stets zu verneinen. Es müsse sich aus den Umständen des Einzelfalles aber ein hohes Maß an Wahrscheinlichkeit dafür ergeben, daß die Gesellschaft in Zukunft mit der Inanspruchnahme rechnen müsse. Im übrigen seien die nach Beendigung des Dienstverhältnisses auf Grund der Pensionszusage geleisteten Bezüge im Rahmen des Angemessenen als Betriebsausgaben abzugsfähig.

36) BFH, Urt v. 6.12.1955 - I 107/54 U - in BFHE 62, 79 ff = BStBl 1956 III, S. 30 f

37) BFH, Urt v. 22.1.1958 - I 14/57 S - in BFHE 66, 481 ff = BStBl 1958 III, S. 186 ff

38) BFHE 69, 286 ff = BStBl 1959 III, S. 369 ff

39) BFHE 69, 299 ff = BStBl 1959 III, S. 374 f

40) BFHE 75, 366 ff = BStBl 1962 III, S. 399 ff

Neben den Pensionsrückstellungen sind bei der Prüfung der Angemessenheit der Gesamtbezüge auch sonstige Sachleistungen zu beachten. So ist die Zurverfügungstellung eines Kraftwagens für Privatfahrten ebenso zu berücksichtigen wie die Überlassung einer Mietwohnung zu einem unangemessenen niedrigen Mietzins.⁴¹⁾

Einflüsse infolge der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen sind häufig auch bei Kauf- oder Tauschverträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern zu bemerken, sei es, daß die Gesellschaft von einem Gesellschafter zu einem überhöhten Preis einkauft oder an diesen zu einem zu niedrigen Preis verkauft. In beiden Fällen stellt der Unterschiedsbetrag zwischen dem vertraglich vereinbarten Preis und dem den Umständen des Einzelfalles entsprechend als angemessen zu bezeichnenden Preis eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die Leistung muß der Gegenleistung angemessen sein. Die Frage der Angemessenheit kann auch hier nur von Fall zu Fall geprüft werden. Es gilt insoweit das zur Angemessenheit des Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehaltes ausgeführte.

Als dritte Gruppe, in der verdeckte Gewinnausschüttungen häufig vorkommen können, sei auf die Darlehnsverhältnisse hingewiesen. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Gesellschaft einem Gesellschafter ein Darlehn gibt oder umgekehrt ein Gesellschafter der Gesellschaft. Nur im ersten Fall kann die Hingabe des Darlehns selbst eine verdeckte Gewinnausschüttung sein. Wann im zweiten Fall dagegen eine verdeckte Stammeinlage zu sehen ist, soll in diesem Zusammenhang nicht erörtert werden.

Ein Darlehn liegt dann vor, wenn der Betrag dem Gesellschafter nur zur vorübergehenden Verwendung überlassen und mit der Rückzahlung sicher gerechnet wird. Ist dagegen eine Rückzahlung von vornherein nicht ernsthaft beabsichtigt, die Bezeichnung "Darlehn" vielmehr nur gewählt, um den Sachverhalt zu verschleiern, dann liegt in der Darlehnshingabe bereits eine verdeckte Gewinnausschüttung.⁴²⁾ Das kann auch dann gelten, wenn das Darlehn erst nach einer besonders langen Laufzeit zurückzuzahlen ist oder die Beteiligten

41) Vgl. BFH, Urt v. 16.8.1955 - I 160/54 U - in BFHE 61, 401 ff = BStBl 1955 III, S. 353 f sowie BFH, Urt v. 29.4.1960 - VI 260/58 in HFR 1962 Nr. 2

42) BFH, Urt v. 16.9.1958 - I 88/57 U - in BFHE 67, 468 ff = BStBl 1958 III, S. 451 f

einen ganz geringen Tilgungssatz vereinbart haben.⁴³⁾ Liegt zunächst ein Darlehn vor, stellt sich aber während der Laufzeit heraus, daß mit der Rückzahlung nicht mehr zu rechnen ist, so liegt in dem Verzicht auf die Rückzahlung eine verdeckte Gewinnausschüttung.⁴⁴⁾

Die Verzinslichkeit gehört nicht zum Wesen eines Darlehns, sie ist aber im Wirtschaftsleben üblich. Zinslosigkeit bedeutet daher in der Regel einen besonderen Vorteil. Verzichtet daher eine Gesellschaft bei der Gewährung eines Darlehns an einen ihrer Gesellschafter auf einen angemessenen Zins, so liegt darin eine verdeckte Gewinnausschüttung.⁴⁵⁾

Gibt ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein Darlehn, so ist der gesamte Zinssatz als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten, wenn statt der Kapitalzuführung in Form eines Darlehns eine solche in Form einer Einlage zwingend gewesen wäre, es sich also um eine verdeckte Stammeinlage handelt.⁴⁶⁾ Das kann aber nur in Ausnahmefällen angenommen werden. Ansonsten liegt bei Darlehen eine verdeckte Gewinnausschüttung dann vor, wenn die Gesellschaft einen überhöhten Zinssatz zahlt, und zwar in der Höhe des Unterschieds zwischen dem angemessenen und dem tatsächlich gezahlten Zinssatz.

Im Rahmen der Gebrauchsgewährungsverträge sind noch die Mietverträge und Pachtverträge zu erwähnen, auf die an anderer Stelle bereits bei der Betriebsaufspaltung eingegangen worden ist. Auch hier können, je nachdem auf welcher Seite die Gesellschaft steht, zu hohe oder zu niedrige Miet- oder Pachtzinsen verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen.

Außer den hier geschilderten Beispielen gibt es noch eine Vielzahl von Einzelfällen, in denen eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben sein kann. Das gilt besonders für die Fälle, in denen eine Kapitalveränderung vorgenommen wird. Hier geht es aber nicht um eine möglichst vollständige Darstellung aller Möglichkeiten von verdeckten Gewinnausschüttungen. Es soll lediglich an diesen Beispielen aufgezeigt werden, daß auf dem Gebiet

43) BFH, Urt v. 6.12.1955 - I 103/53 U - in BFHE 62, 214 ff = BStBl 1956 III, S. 80 ff

44) RFH, Urt v. 23.2.1938 - VI 696/37 - in RFHE 43, 239 ff

45) s.o. Anm. 42

46) BFH, Urt v. 13.1.1959 - I 44/57 U - in BFHE 68, 515 ff = BStBl 1959 III, S. 197 ff

des Körperschaftsteuerrechts Steuerumgehungen vorkommen können und vorkommen. Darüber kann auch die Tatsache nicht hinwegtäuschen, daß die Finanzverwaltung wie die Steuergerichte sich in der Mehrzahl der Fälle mit der Anwendung der Spezialvorschriften des § 6 S. 2 KStG und des § 19 KStDV begnügen können, ohne auf die allgemeine Umgebungsbestimmung des § 6 StAnpG zurückgreifen zu müssen.

Vom Gesamtbetrag der Einkünfte können unter bestimmten Voraussetzungen Verluste aus den Vorjahren wie Sonderausgaben abgezogen werden. Das gilt sowohl für die Einkommensteuer (§ 10 d EStG 1965) als auch entsprechend für die Körperschaftsteuer (§ 6 KStG). Hier besteht nun die Möglichkeit, sich fremde Verluste gewinnbringend nutzbar zu machen. Durch den Erwerb eines Firmenmantels, nämlich durch den Erwerb aller oder der qualifizierten Mehrheit der Aktien oder Geschäftsanteile einer Kapitalgesellschaft in der Absicht, unabhängig von ihrer bisherigen wirtschaftlichen Erscheinungsform, gegebenenfalls unter Umwandlung des Gegenstandes des Unternehmens die Form der Gesellschaft für ein bestehendes oder noch zu gründendes Unternehmen zu benutzen, können Verluste dieser Gesellschaft mit übernommen werden. Den Verlustabzug darf zwar nur geltend machen, wer den Verlust auch erlitten hat,⁴⁷⁾ aber durch den Gesellschafterwechsel wird der Bestand der Kapitalgesellschaft, also ihre Identität, bei formalrechtlicher Betrachtung gewahrt.

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 8.1.1958 - I 131/57 U⁴⁸⁾ bei der Übertragung eines Firmenmantels den Verlustabzug unter Berufung auf § 6 StAnpG nicht anerkannt, weil mit der Übertragung kein weiteres wirtschaftliches Ziel verfolgt wurde, als die Verlustabzüge der Vorjahre sich bei einem schon bestehenden anderen ertragreichen Unternehmen auswirken zu lassen.

Daraus darf nicht gefolgert werden, daß ein Anwendungsfall des § 6 StAnpG schon immer dann vorliegt, wenn die Steuerersparnis durch Geltendmachung des Verlustabzuges beim Erwerb eines Firmenmantels eine ins Gewicht fallende Bedeutung hat.⁴⁹⁾ "Die Anwendung

47) RFH, Urt v. 7.11.1934 - VI A 875/34 in StW 1935 Nr. 20; Urt v. 12.5.1936 - I A 84/36 in RSStBl 1936 S. 786 f

48) BFHE 66, 250 ff, BStBl 1958 III S. 97 ff

49) Schlutius; Mantelkauf mit Verlustabzug in GmbH-Rdsch 1964, 129 ff (132)

des § 6 StAnpG muß vielmehr bei bürgerlich-rechtlicher Wirksamkeit des Verkaufs der Anteile auf solche Ausnahmefälle beschränkt werden, in denen die Umstände des Falles eindeutig ergeben, daß bei wirtschaftlicher Betrachtung Gegenstand des Verkaufs nicht die Anteile, sondern der steuerliche und damit wirtschaftliche Wert des Verlustabzuges ist und daß deshalb der Erwerber der Anteile keine anderen einleuchtenden Gründe für den Erwerb der Anteile gehabt haben kann, als den bei der GmbH wertlos gewordenen Verlustabzug für andere ertragreiche wirtschaftliche Unternehmen auszuwerten." ⁵⁰⁾

Diese Voraussetzungen sind in der Regel dann gegeben, wenn der bisherige Betrieb zum Erliegen gekommen ist oder doch nicht mehr fortgeführt werden kann und wenn die Geschäftsanteile ohne den Verlustabzug praktisch wertlos geworden sind. In einer neueren Entscheidung ⁵¹⁾ hat der BFH bereits die zur Geltendmachung des Verlustabzuges erforderliche Personengleichheit trotz formaler Gleichheit der zivilrechtlichen Persönlichkeit für den Fall verneint, daß alle Geschäftsgrundlagen einer GmbH fortfallen, so daß sie nur noch eine abwicklungs- und lösungsreife Gesellschaft darstellt und die Geschäftsanteile nach Übernahme durch neue Gesellschafter vollkommen neu gestaltet werden.

3. Abschnitt

Fälle aus dem Erbschaftsteuerrecht

Die deutsche Erbschaftsteuer ist eine Erbanfallsteuer. Sie erfaßt die Bereicherung, die dem Erwerber auf Grund des Erbfalls zufließt. Der Gesetzgeber hat je nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser fünf Steuerklassen gebildet, die verschiedenen Steuersätzen unterworfen sind. Neben der Einteilung in Steuerklassen sind für die Personen der einzelnen Steuerklassen verschieden hohe Freibeträge vorgesehen. Die Erbschaftsteuer ist ergänzt durch eine Schenkungsteuer, weil sonst durch Vermögensübertragungen unter Lebenden die Erbschaftsteuerpflicht zu leicht hätte umgangen werden können. Als weitere Umgehungsschranke hat der Gesetzgeber die Bestimmung eingebaut, daß mehrere in einem Zeitraum von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile

50) BFH, Urt v. 27.9.1961 - I 6/60 U - in BFHE 73, 755 ff, BStBl 1961 III S. 540 ff

51) BFH Urt v. 15.2.1966 - I 122/63 - in BStBl 1966 III S. 289 ff und ebenso Urt v. 17.5.1966 - I 141/63 in HFR 1966 Nr. 372

zusammengerechnet werden müssen.

Eine Minderung oder Einsparung der Erbschaftsteuer läßt sich entweder durch Einstufung in eine niedrigere Steuerklasse oder durch Zerlegung der Erbmasse in unter die Freibeträge fallende Teile erreichen. Für beide Möglichkeiten sollen Beispiele aufgeführt werden.

Zur Steuerklasse I gehören unter anderem die an Kindes Statt angenommenen Personen. Die Adoption bietet also die Möglichkeit, in diese Steuerklasse zu gelangen. Der RFH hat in solchen Fällen betont, daß eine Steuerersparnis naturgemäß mit jeder Annahme an Kindes Statt verbunden sei, wenn der Angenommene, der bisher gar nicht oder nur entfernt verwandt gewesen wäre, vom Annehmenden zum Erben eingesetzt würde. Der Umstand, daß Erbschaftsteuer erspart worden sei, berechtiige also nicht schon zu der Folgerung, daß diese Steuerersparnis der Hauptzweck oder auch nur ein steuerschädlicher Nebenzweck des Annahmevertrages gewesen sei. Um von einem Mißbrauch im Sinne des § 6 StAnpG sprechen zu können, müsse feststehen, daß die Beteiligten den mit der Adoption erstrebten wirtschaftlichen, bürgerlich-rechtlichen oder auch idealen, sippenmäßigen Zweck ebenso oder wenigstens annähernd ebenso wirksam auch ohne diesen Vertrag hätten erreichen können.⁵²⁾ Der vom bürgerlichen Recht anerkannte Familienstand sei in der Regel auch steuerlich maßgebend.⁵³⁾ Nur dann, wenn beide an dem Adoptionsvertrag Beteiligten den Vertrag ausschließlich zu dem Zwecke abgeschlossen haben, Erbschaftsteuer zu ersparen, liegt eine Steuerumgehung vor. Ob ein solcher Fall gegeben ist, wird sich meist bereits im Bestätigungsverfahren gemäß §§ 1741, 1754 BGB herausstellen, so daß dann auch bürgerlich-rechtlich ein wirksamer Adoptionsvertrag nicht vorliegt.

Häufiger als die oben geschilderten Fälle sind Umgehungsversuche durch Ausnutzung der Freibeträge. Hier ist insbesondere die sogenannte Kettenschenkung oder die Schenkung mit Durchgangsstation zu nennen. In dem der Entscheidung des RFH vom 18.6.1942 - III 63/42⁵⁴⁾ zugrunde liegenden Sachverhalt hatte ein Vater seiner Tochter bei ihrer Ver-

52) RFH Urt v. 26.11.1942 - III e 39/41 in RFHE 52, 253 ff

53) RFH Urt v. 16.11.1944 - III 35/44 in RFHE 54, 166 ff

54) RFHE 52, 54 ff

heiratung Anteile an seinem Geschäft geschenkt, die die Tochter noch am selben Tage ihrem Ehemann weitergeschenkt hatte. Die Vorinstanzen hatten gemäß § 6 StAnpG eine Schenkung Vater-Schwiegersohn der Besteuerung zugrunde gelegt. Der RFH hat dagegen die Übertragung des Anteils als Ausstattung anlässlich der Hochzeit angesehen und anerkannt, daß für die Tochter Anlaß zur Weiterübertragung bestanden habe, weil dem Ehemann ohnehin die Verwaltung und Nutznießung zugestanden habe. Ein Mißbrauch ist deswegen verneint worden.

In einem anderen Fall hatte ein Kaufmann seine Ehefrau und seine drei Kinder als Gesellschafter in sein Unternehmen aufgenommen. Er schenkte seinen Kindern je 20.000, -- DM und seiner Ehefrau 100.000, -- DM. Diese schenkte davon den Kindern ebenfalls je 20.000, -- DM. Äußerlich lagen damit getrennte Zuwendungen der Eheleute an die Kinder vor, die sich für sich betrachtet innerhalb der steuerlichen Freigrenzen hielten. Der BFH⁵⁵⁾ hat diese Art der Gestaltung wirtschaftlicher Vorgänge als den typischen Fall bezeichnet, an den der Gesetzgeber bei Schaffung des § 6 StAnpG gedacht habe. Ungeachtet der gewählten äußeren Form sei die Steuer so zu erheben, als habe jedes der drei Kinder den gesamten Betrag von 40.000, -- DM vom Vater erhalten. Der Umweg über die Ehefrau sei durch keinen besonderen wirtschaftlichen Zweck gerechtfertigt, ihr Konto habe für den Betrag von 60.000, -- DM nur als Durchgangsstation gedient.

Entscheidend ist demnach der Zweck, den die Beteiligten mit ihren Maßnahmen verfolgt haben. Haben außer der Absicht, Steuern zu sparen, noch andere Gründe für die Wahl des beschrifteten Weges vorgelegen, so ist eine Steuerumgehung zu verneinen. Solche Gründe hat der BFH im Urteil vom 30.11.1960 - II 154/59 U⁵⁶⁾ festgestellt. Ein Vater hatte, da eine Tochter gut verheiratet war, der anderen Tochter im Wege vorweggenommener Erbfolge seinen Grundbesitz übertragen. Nachdem der Ehemann der einen Tochter gefallen war, lebten beide Töchter wieder im elterlichen Haushalt und arbeiteten im väterlichen Geschäft mit. Um auch der verwitweten Tochter eine Existenzgrundlage zu ver-

55) BFH, Urf v. 11.11.1955 - III 126/55 S - in BFHE 61, 509 ff = BStBl 1955 III S. 395

56) BFHE 72, 54 ff = BStBl 1961 III S. 21 ff

schaffen, wurde der erste Übertragungsvertrag aufgehoben. Der nunmehr wieder allein verfügbungsberechtigte Vater übertrug den ihm zurückgegebenen Grundbesitz auf seine beiden Töchter je zur Hälfte. Der BFH hat die beabsichtigte Verbesserung der früher vorweggenommenen Erbfolge als beachtlichen Grund für die getroffenen Maßnahmen anerkannt. Es sei nicht zu verkennen, daß der Vater ein berechtigtes Interesse daran hatte, selbst als Schenker aufzutreten, statt die Schenkung von seiner Tochter an deren Schwester vornehmen zu lassen.

Eine als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 6 StAnpG anzusehende Kettenschenkungen sei dann anzunehmen, wenn der Schenker auf dem Umweg über den Beschenkten einen Dritten unmittelbar habe bedenken wollen. Der Schenker müsse als Endzweck die Bereicherung des Dritten aus seinem Vermögen gewollt haben. Aus dem zeitlichen Zusammenhang allein könne eine dahingehende Schlußfolgerung aber nicht gezogen werden. Nach Ansicht des BFH⁵⁷⁾ genügt es auch nicht, daß der Schenker weiß, der Beschenkte werde das ihm Zugewendete weiterverschenken. Erforderlich ist vielmehr eine – den Beschenkten allerdings rechtlich nicht bindende – Willensäußerung, durch die der zunächst Bedachte zur Weitergabe der Zuwendung oder eines Teiles derselben veranlaßt wird. Bloßes Wissen, selbst Einverständnis des Schenkers genügt nicht.

Durch die in dieser Argumentation des BFH zum Ausdruck kommende Anerkennung berechtigter Interessen des Steuerpflichtigen, gleich welcher Art, für die jeweils gewählte Rechtsgestaltung, ist der Anwendungsbereich des § 6 StAnpG in den hier geschilderten Fällen, wie auch auf den bisher gestreiften Steuergebieten stark eingeengt worden. Das gilt insbesondere für die Ertragsteuern, weil bei diesen die Entstehung der Steuerschuld in erster Linie von der Verwirklichung wirtschaftlicher Tatbestände abhängt. Hier kommt der BFH weitgehend mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus. Wesentlich häufiger ist die Anwendung des § 6 StAnpG bei den Steuern vom Rechtsverkehr. Daß hier die Umgebungsbestimmung nicht überflüssig ist, soll abschließend bei der Grunderwerbsteuer gezeigt werden.

57) BFH, Urt v. 14.3.1962 – II 218/59 U – in BFHE 74, 554 ff = BStBl 1962 III S. 206 f

4. Abschnitt

Fälle aus dem Grunderwerbsteuerrecht

Die Grunderwerbsteuer erfaßt den Umsatz von Grundstücken. Sie knüpft als Verkehrssteuer an die Vorgänge gerade so an, wie sie bürgerlich-rechtlich gestaltet worden sind. Deshalb sind gerade auf diesem Gebiet die Versuche, die Steuer zu umgehen, besonders zahlreich. Das Grunderwerbsteuergesetz hat im Verlauf der verschiedenen Neufassungen neben einer allgemein gefaßten Generalklausel (§ 1 Abs. II GrEStG 1940) ein ganzes System von Ersatztatbeständen erhalten, die es möglich gemacht haben, bei zahlreichen Umgehungsfällen ohne die Anwendung des § 6 StAnpG auszukommen. Daß es jedoch nicht ohne diese Generalklausel geht, zeigt sich auch hier wieder.

Der RFH hatte sich besonders häufig mit sogenannten Grundstücksmobilisierungsgesellschaften zu befassen. Es sind dies Gesellschaften, deren Vermögen im wesentlichen aus Grundstücken, meist nur aus einem Grundstück besteht und deren Zweck sich in der Verwertung dieses Grundbesitzes erschöpft. An die Stelle der Grundstücksveräußerung tritt dabei die Veräußerung der Geschäftsanteile. Die Grunderwerbsteuerpflicht einer solchen Veräußerung ergibt sich aus § 1 Abs. III GrEStG. Dabei ist erforderlich, daß alle Anteile in einer Hand vereinigt sind. Seine ursprüngliche Ansicht, Zwerganteile von bis zu 2 vom Hundert des Gesellschaftskapitals in dritter Hand schlossen eine Besteuerung nach § 1 Abs. III GrEStG nicht aus,⁵⁸⁾ hat der BFH im Urteil vom 16.3.1966 - II 26/63 -⁵⁹⁾ aufgegeben. Der Gesetzgeber habe die Entstehung der Steuerpflicht vom Übergang aller Anteile abhängig gemacht. Dem Wort "alle" könne auch wirtschaftlich keine andere Bedeutung beigelegt werden als im allgemeinen Sprachgebrauch. Im vorliegenden Fall waren 99,5 vom Hundert der Anteile in einer Hand vereinigt. Eine Steuerpflicht könne nur in Betracht kommen, wenn der Nichterwerb der restlichen 0,5 vom Hundert der Anteile einen Mißbrauch im Sinne des § 6 StAnpG darstellen würde.

Grundstücksmobilisierungsgesellschaften spielen heute keine Rolle mehr. Der BFH hat sich

58) BFH Urt v. 10.1.1962 - II 13/61 U in BFHE 74, 349 ff = BStBl 1962 III S. 133

59) BStBl 1966 III S. 254 f

dafür mehrfach mit Umgehungen im Zusammenhang mit § 17 GrEStG befassen müssen. Auf Grund dieser Bestimmung kann die Grunderwerbsteuer in bestimmten Fällen, wenn die getroffenen Vereinbarungen aufgehoben oder undurchführbar geworden sind, erstattet werden, oder sie wird gar nicht erst erhoben.

Dem Urteil des BFH vom 12.8.1953 - II 65/52 S⁶⁰⁾ lag folgender Fall zugrunde: In einer notariellen Verhandlung wurden einer GmbH oder einer von dieser zu benennenden dritten Person mehrere Grundstücke zum Kauf angeboten. In einer weiteren Verhandlung benannte sich der zu vier Fünfteln an der GmbH beteiligte Geschäftsführer persönlich als "dritte Person" und nahm das Angebot an. Das Finanzamt sah in den beiden Verhandlungen einen Kaufvertrag und eine Abtretung der Rechte aus einem solchen und verlangte doppelte Grunderwerbsteuer. Daraufhin hoben die Beteiligten die Verträge wieder auf und der Gesellschaftler-Geschäftsführer schloß direkt mit dem Verkäufer einen entsprechenden Kaufvertrag. Der BFH hat diese Maßnahme als ungewöhnlichen, lediglich auf Steuererminderungsabsicht beruhenden Weg und damit als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 6 StAnpG bezeichnet. Ein Grund zur Nichterhebung der doppelten Grunderwerbsteuer sei schon deshalb nicht gegeben, weil die Beteiligten im Endergebnis die Aufhebung nicht hätten wirksam werden lassen.

Auch hier hängt die Anwendung des § 6 StAnpG davon ab, was die Beteiligten im Einzelfall beabsichtigt haben. Bereut der erste Käufer den Kauf und will er von dem Vertrage ganz frei sein, so kann von einer Steuerumgehung keine Rede sein. Die Anwendung des § 6 StAnpG ist nur gerechtfertigt, wenn nicht die Aufhebung des Vertrages, sondern der Weiterverkauf des Grundstücks das eigentliche Ziel der Beteiligten ist.⁶¹⁾ Hier will der erste Käufer gar nicht von dem Vertrage frei sein, er gibt seine Mitwirkung an dem weiteren Schicksal des Grundstücks nicht auf, ihm ist vielmehr an dem Eigentumsübergang auf den Dritten gelegen. Das kommt besonders deutlich zum Ausdruck, wenn der erste Käufer die Aufhebung des Vertrages von dem Abschluß eines Vertrages mit dem anderen

60) BFHE 57, 748 ff = BStBl 1953 III S. 284 ff

61) RFH, Urt v. 28.2.1928 - II A 91/28 - in StW 1928 Nr. 198

Käufer abhängig macht.⁶²⁾

So hat der BFH in seinem Urteil vom 9.10.1963 - II 44/62⁶³⁾ die Erstattung der Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 GrEStG versagt und eine Steuerumgehung angenommen. Ein Ehemann hatte ein Grundstück gekauft und die festgesetzte Grunderwerbsteuer entrichtet. Die Auflassung erfolgte später an ihn und seine Ehefrau je zur Hälfte unter gleichzeitiger entsprechender Abänderung des ursprünglichen Kaufvertrages. Der Anteilerwerb durch die Ehefrau wurde gemäß § 6 StAnpG als Abtretung des Übereignungsanspruchs angesehen und mit dem halben Kaufpreis zur Grunderwerbsteuer herangezogen. Die vom Ehemann beantragte Erstattung der Hälfte der von ihm entrichteten Grunderwerbsteuer wurde abgelehnt, weil der Ehemann eine vollständige Lösung von dem auf seine Ehefrau übertragenen Anteil gar nicht beabsichtigt hatte.

Aus den Bemühungen des ersten Käufers, einen anderen Käufer zu finden, kann noch nicht auf eine beabsichtigte Steuerumgehung geschlossen werden. Diese Bemühungen sind ebensogut mit der Absicht, vom Vertrage freizukommen, wie mit der Absicht eines Weiterverkaufs vereinbar. Darf der Verkäufer nach Aufhebung des ersten Vertrages nicht völlig frei über sein Grundstück verfügen, darf er es also nicht nach freiem Belieben anderen Personen anbieten, dann wäre der gewöhnliche Weg der gewesen, daß der erste Käufer das Grundstück an den Zweiterwerber weiterveräußert.⁶⁴⁾ In diesem Fall stellt sich die Aufhebung des ersten Vertrages unter gleichzeitigem Neuabschluß eines weiteren Vertrages als ungewöhnliche und auf Steuerumgehung beruhende Maßnahme dar. In Anwendung des § 6 StAnpG muß daher für beide Verträge die Grunderwerbsteuer erhoben werden.

Haben beachtliche Gründe nicht steuerlicher Art zur Wahl einer vom Regelfall abweichenden Vertragsgestaltung geführt, so wird dadurch regelmäßig ein Gestaltungsmissbrauch ausgeschlossen. Solche Gründe hat der BFH im Urteil vom 26.10.1960 - II 62/59⁶⁵⁾

62) BFH, Urt v. 25.11.1953 - II 216/52 U - in BFHE 58, 279 ff = BStBl 1954 III, S. 21; Urt. v. 25.9.1963 - II 185/60 in HFR 1964 Nr. 46, Urt v. 28.11.1963 - II 103/60 in HFR 1964 Nr. 116; Urt v. 30.6.1965 - II 126/64 in HFR 1965 Nr. 452

63) HFR 1964 Nr. 415

64) BFH, Urt v. 9.12.1959, - II 76/56 - in HFR 1961 Nr. 35

65) HFR 1961 Nr. 231

anerkannt. Ein Landwirt hatte seinen Hof im Rahmen eines Übergabevertrages auf einen Erwerber übertragen. Daraufhin machte die zuständige Siedlungsgesellschaft das ihr im Falle von Landverkäufen gesetzlich zustehende Vorkaufsrecht geltend. Dann hoben die Beteiligten den Vertrag wieder auf, das Landwirthehepaar nahm den vorgesehenen Erwerber an Kindes Statt an und übertrug ihm den Hof im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Die Genehmigungen des Landwirtschaftsgerichts und die Bestätigung des Vormundschaftsgerichts lagen vor. Hier hat der BFH die Aufhebung des ersten Vertrages anerkannt, weil sie, wenn auch nicht ausschließlich, so doch mindestens in beachtlichem Umfange, durch Gründe nicht-steuerlicher Art beeinflußt sei. Nur auf diese Weise habe das Vorkaufsrecht der Siedlungsgesellschaft abgewendet werden können. Da das keine steuerlichen Gründe seien – ob sie bürgerlich-rechtlich anerkannt werden könnten, hat der BFH ausdrücklich dahingestellt sein lassen – dürfe dieser Weg nicht als Steuerumgehung und damit als ein Fall des § 6 StAnpG bezeichnet und behandelt werden.

Hat der BFH im oben geschilderten Beispiel noch gefordert, daß Gründe nicht-steuerlicher Art für die Gestaltung maßgebend sein mußten, so wird im Urteil vom 20.10.1965 – II 119/62 U ⁶⁶⁾ die Anwendungsmöglichkeit des § 6 StAnpG weiter eingeschränkt. Danach ist es dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt, seine Rechtsverhältnisse beliebig zu gestalten, selbst wenn dies entscheidend aus Steuerersparnisgründen geschieht. Ein Gestaltungsmissbrauch liegt nicht schon dann vor, wenn ein nach bürgerlichem Recht ungewöhnlicher Weg gewählt wird. Entscheidend muß hinzukommen, daß durch diesen Weg ein steuerlicher Erfolg erreicht werden soll, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz mißbilligt wird.

Zum Schluß soll noch ein Beispiel erwähnt werden, in dem die Beteiligten versucht haben, die Entstehung der Grunderwerbsteuer zeitlich hinauszuschieben. Obwohl zwischen den Beteiligten der Verkauf eines Grundstücks beschlossene Sache war, haben sie zunächst ein entgeltliches Ankaufsrecht vereinbart und erst später den Kaufvertrag entsprechend der ursprünglichen Vereinbarung geschlossen. Das Finanzamt hat aber bereits den Vorvertrag über die Einräumung des Ankaufsrechts als Verpflichtungsgeschäft im Sinne von § 1

66) BFHE 83, 545 ff = BStBl 1965 III S. 697 ff Vgl. auch BFH Urt v. 18.12.1963 – II 198/61 in HFR 1964 Nr. 223

Abs. 1 Ziffer 1 GrEStG angesehen und die Summe von Ankaufspreis und Bindungsentgelt bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer zugrunde gelegt. Nach Ansicht des BFH⁶⁷⁾ bedeutet der Vertrag über die Einräumung eines Ankaufsrechts unter der Voraussetzung des beschlossenen Grundstücksverkaufs einen Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten.

67) Vgl. Urt v. 22.11.1962 - II 175/60 U in BFHE 76, 127 ff = BStBl 1963 III S. 46 f;
Urt v. 31.10.1963 - II 265/60 in HFR 1965 Nr. 23

Schlußbetrachtung

Der mögliche Anwendungsbereich des § 6 StAnpG erstreckt sich über das gesamte Gebiet des Steuerrechts. Bei den meisten Steuerarten treten auch tatsächlich Steuerumgehungsfälle auf. Nur in wenigen Fällen kommt jedoch die Generalklausel des § 6 StAnpG zur Anwendung. Die Umgehungsfälle, die mit Hilfe von Spezialbestimmungen oder Ersatztatbeständen bereits erfaßt werden können, sollen hier außer Betracht bleiben. Es bleibt daher nur noch festzustellen, wie die Finanzverwaltung und wie insbesondere die Steuergerichte die ihnen vom Gesetzgeber zur Verfügung gestellte Generalklausel angewandt haben. Die Gefahren, die durch eine zu schnelle und zu häufige Anwendung solcher allgemein gehaltenen Gesetzesbestimmungen heraufbeschworen werden können, sind groß. Namentlich die Rechtssicherheit und im Zusammenhang damit für das Gebiet des Steuerrechts die Vorhersehbarkeit der Besteuerung können leicht gefährdet werden. Die Praxis von fünf Jahrzehnten hat aber gezeigt, daß diese Gefahren rechtzeitig erkannt worden sind und daß Befürchtungen in dieser Hinsicht unbegründet waren. Die Umgehungsbestimmung ist immer erst dann angewandt worden, wenn einer Gestaltung mit anderen Mitteln nicht mehr beizukommen war, Sinn und Zweck des in Betracht kommenden Steuergesetzes aber eine Heranziehung zur Besteuerung forderten. Wegen des Ausnahmecharakters der Umgehungsvorschrift ist eine besonders sorgfältige Prüfung des Einzelfalles erforderlich.⁶⁸⁾ Der Forderung, daß die Generalklausel die "ultima ratio" zu sein habe, sind RFH und BFH stets nachgekommen.

In der Auffassung, wie weit das Gestaltungsrecht des einzelnen Steuerzahlers geht, hat sich im Laufe der Jahre ein Wandel zugunsten des Steuerzahlers vollzogen. Zwar wurde immer betont, daß es dem einzelnen frei stehe, jeweils den mit den geringsten Steuern belasteten Weg zu wählen, doch wurde dieser Satz mit zahlreichen Einschränkungen versehen. Insbesondere durfte dieser Weg nicht ungewöhnlich und unangemessen sein. Diese Begriffe werden zwar auch noch heute zur Abgrenzung des § 6 StAnpG verwandt, doch hat sich ihr Inhalt gewandelt. Eine allgemeine Regel, nach der für jeden Einzelfall gesagt werden kann, ob eine Steuerumgehung vorliegt oder nicht, läßt sich nur negativ auf-

68) BFH, Urt v. 18.12.1963 - II 198/61 in HFR 1964 Nr. 223; Urt v. 20.10.1965 - II 119/62 U in BFHE 83, 545 ff = BStBl 1965 III S. 697 ff

stellen. Eine Steuerumgehung liegt dann nicht vor, wenn die Beteiligten irgendwelche beachtliche Gründe für ihre vom Regelfall abweichende Vertragsgestaltung anführen können und der durch diese Gestaltung erreichte steuerliche Erfolg bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz nicht mißbilligt wird. Für die Anerkennung einer solchen Gestaltung ist es darüber hinaus erforderlich, daß die getroffenen Vereinbarungen klar und eindeutig abgefaßt und tatsächlich und ernsthaft durchgeführt worden sind. Diese weitgehende Anerkennung der Gestaltungsfreiheit des einzelnen Steuerpflichtigen hat naturgemäß eine Einschränkung der Anwendungsmöglichkeiten des § 6 StAnpG mit sich gebracht. Viele Gestaltungen, das haben die bei den einzelnen Steuerarten geschilderten Beispiele gezeigt, die heute steuerlich anerkannt werden, sind lange Zeit als Steuerumgehungsfälle behandelt worden.

Ist der Anwendungsbereich des § 6 StAnpG auch klein geworden, so ist diese Bestimmung damit keineswegs überflüssig. Solange es Steuern gibt, und die wird es immer geben, solange wird es auch Versuche geben, der steuerlichen Belastung zu entgehen. Maßvoll angewandt ist die Generalklausel des § 6 StAnpG ein wirksames, bisher sogar das wirksamste Mittel gegen jede Steuerumgehung.

Lebenslauf

Am 3. Oktober 1935 wurde ich, Jürgen Heinz Gerhard Riedel als Sohn des Rechtsanwaltes und Notars Dr. Gerhard Riedel und seiner Ehefrau Elfriede geborene Rohlfing in Templin/Uckermark geboren. Vom Herbst 1942 bis zur Vertreibung im Jahre 1945 besuchte ich die dortige Volksschule. Seit dem Jahre 1946 wohne ich in Osnabrück, der Heimatstadt meiner Mutter. Hier beendete ich meine Schulausbildung im Jahre 1956 mit dem Abitur. Anschließend studierte ich Rechts- und Staatswissenschaften an den Universitäten in Marburg, Göttingen und Münster. Am 14. Mai 1960 bestand ich das Referendarexamen vor dem Justizprüfungsamt beim Oberlandesgericht in Hamm. Dem Vorbereitungsdienst im Oberlandesgerichtsbezirk Oldenburg folgte am 3. Dezember 1964 das Assessorexamen vor dem Niedersächsischen Landesjustizprüfungsamt in Hannover. Seit Anfang 1965 bin ich in Osnabrück als Rechtsanwalt tätig.

